Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита экспортных операций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Арская, Елена Владимировна  
  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Арская, Елена Владимировна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Белгород

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

207

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Арская, Елена Владимировна

Введение.

Глава 1. Развитие внешнеэкономической деятельности на современном этапе.

1.1 .Сущность и проблемы реформирования внешнеэкономической деятельности.

1.2 .Экономические методы регулирование экспортных операций.

1.3. Организация валютного контроля.

Глава 2. Бухгалтерский учет экспортных операций и актуальные вопросы его совершенствования.

2.1. Организация аналитического учета экспортных операций.

2.2.Учет курсовых разниц при продаже продукции.

2.3.Особенности налога на добавленную стоимость при экспортных поставках.

Глава 3. Совершенствование аудита экспортных операций.

3.1. Организация и методика аудита экспортных операций.

3.2.Приоритетные направления аудита и усиления валютного контроля по экспортным операциям.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита экспортных операций"

Актуальность темы исследования. Переход Российской Федерации от государственной монополии внешней торговли к свободной рыночной экономике привел к увеличению лиц, занимающихся вопросами внешнеэкономических связей как на микро-, так и на макроэкономическом уровнях. В настоящее время появились реальные перспективы создания действительно открытой экономики, ее эффективной интеграции в мировое хозяйство. Активное использованиевнешнеэкономического фактора способствует преодолению негативных процессов в экономике и дальнейшему развитию рыночных отношений. Экономические взаимоотношения с зарубежными странами способствуют обогащению прогрессивным опытом в области торгового обслуживания населения, являются фактором экономического роста, интенсификации производства, совершенствованию технологий, пополнению рынка потребительскими товарами.

В современных условиях хозяйствования полная самостоятельность организаций при проведении внешнеэкономической деятельности диктует необходимость изменений в области бухгалтерского учета и аудита.

Система бухгалтерского учета позволяет получить основную экономическую информацию о движении экспортируемых товаров, работ и услуг. В связи с этим возрастает уровень требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета экспортных операций. Особую актуальность приобретает организация синтетического и аналитического учета экспортных операций в разрезе покупателей и контрактов.

Развитие внешнеторговых отношений требует их более детального нормативно-методологического регулирования и контроля. Государственный валютный контроль, осуществляемый уполномоченными органами, недостаточно эффективен, а валютный контроль на микроэкономическом уровне практически отсутствует.

Организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, подвергаются обязательному внешнему аудиту при условии удовлетворения экономическим критериям, установленным законодательством Российской Федерации. Вследствие этого разработка методики организации аудита экспортных операций приобретает особую актуальность.

Вопросы учета и аудита экспортных операций, валютного регулирования и контроля получили отражение в работах российских авторов В.П. Астахова, Т.Н. Бабченко, A.C. Бакаева, Н.П. Барышникова, П.С. Безруких, В.Н. Глаз, Ю.А, Григорьева, Ю.А Данилевского, В.Н. Жукова, М.Ф. Овсийчук, Ж.Г. Леонтьевой, В.Ф. Палий, В.И. Подольского, Б.И. Синецкого, И.А. Слабинской, Н.Т. Шалашовой, Л.З. Шнейдмана и других, а также зарубежных А. Аренса, Дж Лоббека, Д.Стоуна, Дн. Робертсона, Б. Нидлза и других.

В экономической литературе разработана система организации учета экспортно-импортных операций для государственных внешнеэкономических организаций. Вместе с тем, сложившаяся система бухгалтерского учета и аудита не в полной мере соответствует современным требованиям из-за недостаточности разработки вопросов учета и аудита экспортных операций.

Необходимость приведения системы бухгалтерского учета и аудита экспортных операций к современным условиям рыночной экономики, практическая востребованность такого рода научных исследований, неразработанность отдельных, но в современных условиях весьма важных вопросов теории, методологии и практики учета и аудита экспортных операций свидетельствует об актуальности данной проблемы, что обусловило выбор темы диссертации, цели, задачи, структуру и основные направления исследования.

Современный механизм развития российской экономики предполагает формирование отечественных стандартов учета и аудита, базирующихся на достижениях российской и советской научной мысли, использующих многолетний накопленный опыт, а также опирающихся на последние работы зарубежных исследователей. Вместе с тем, вопросы стандартизации учета и аудита экспортных операций до сих пор остаются неразработанными.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета экспортных операций, методики аудита экспортных операций.

Для реализации намеченной цели в диссертации поставлены и решены следующие задачи;

- изучены сущность и проблемы реформирования внешнеэкономической деятельности, определены место и роль экономических методов регулирования экспортных операций;

- обобщен отечественный и зарубежный опыт учета отгруженных на экспорт товаров и расчетов с иностранными покупателями;

- изучена методика организации аналитического учета экспортных товаров, предложено ее совершенствование;

- проведен сравнительный анализ нормативного регулирования и отражения в учете курсовых и суммовых разниц;

- изучена теория и практика аудита, разработаны процедуры проведения аудиторской проверки экспортных операций;

- обоснованы приоритетные направления внутреннего контроля по экспортным операциям.

Область исследования. Исследование проведено в рамках п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей" специальности 08 00 12 "Бухгалтерский учет, статистика" паспорта специальностей ВАК.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретико-методологические и прикладные вопросы организации бухгалтерского учета и аудита экспортных операций экономических субъектов. Объектом исследования явилась экспортная деятельность промышленных организаций и объединений Белгородской области.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы \* является применение объективных принципов научного познания, основных положений теории бухгалтерского учета и аудита. В процессе исследования проблем по избранной теме диссертации изучались фундаментальная и специальная литература (в том числе зарубежная), законодательные и нормативные документы, международные стандарты финансовой отчетности, публикации в периодических изданиях, материалы научных конференций и семинаров, В процессе исследования использованы методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ, Центрального банка России, Государственного таможенного комитета РФ, Государственной налоговой службы РФ, Белгородского управления р [ статистики.

Решение поставленных задач осуществлялось в рамках системного подхода. В качестве инструмента исследования применялись методы наблюдения, сравнения, исторический и логический подходы, комплекс приемов и процедур для выявления общих и отличительных признаков различных объектов учета экспортных операций.

Научная новизна исследования заключается в решении теоретических и практических задач организации бухгалтерского учета экспортных операций, внутреннего контроля и аудита в организациях. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- расширено понятие "внешнеэкономической деятельности" и внесены уточнения в ее терминологию;

- предложены новые подходы к организации аналитического учета экспортных операций по географическим сегментам в разрезе покупателей и контрактов;

- аргументировано обоснована необходимость упразднения понятия суммовых разниц и предложена схема их отражения в системе

М бухгалтерского учета;

- обоснована методика организации процедуры внутреннего контроля экспортных операций по центрам ответственности;

- предложена методика проведения аудита экспортных операций с учетом географических сегментов;

- обоснованы приоритетные направления внутреннего контроля экспортных операций.

Практическая значимость исследования. В результате диссертационного исследования сформулированы предложения по совершенствованию организации учета экспортных операций, включающие основы построения аналитического учета и системы внутреннего контроля за исполнением контракта на поставку продукции, разработаны методы организации внешнего аудита и внутреннего контроля по экспортным операциям.

Практическая направленность работы состоит в использовании материалов исследования в качестве руководства в практической деятельности организаций - участников внешнеэкономической деятельности. Реализация на практике рекомендаций и предложений, направленных на совершенствование системы бухгалтерского учета, контроля и аудита экспортных операций, будет способствовать повышению достоверности и оперативности информации, используемой в управлении, повышению аналитичности и действенности учета и аудита, усилению их контрольных функций при осуществлении экспортных операций.

Полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы в учебном процессе вузов потребительской кооперации при изучении дисциплин "Аудит", "Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности", переподготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров, финансовых аналитиков и аудиторов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и рекомендации исследования используются в учебном процессе Белгородского университета потребительской кооперации в ходе преподавания учебного курса "Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности" (акт внедрения от 28.01.2002 г). Содержащиеся в диссертационной работе организационно-методические рекомендации нашли применение в работе конкретных организаций. Результаты исследования приняты к внедрению в практическую деятельность Белгородского облпотребсоюза (акт внедрения от 31.01.2002 г.) и ЗАО "Белгородский цемент" (акт внедрения от 14.02.2002 г.).

Основные результаты проведенного исследования докладывались на научно-практических конференциях в Белгородском университете потребительской кооперации в 1998-2001 годах.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации опубликованы в 7-ми работах, общим объемом 62,68 п. л., в том числе авторских - 14,10п. л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, включающего 193 источника, и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Арская, Елена Владимировна

Выводы и предложения, сформулированные в работе, апробированы в ходе преподавания учебной дисциплины "Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности" в Белгородском университете потребительской кооперации. Предложения по совершенствованию учета экспортных операций апробированы в ходе деятельности Белгородского облпотребсоюза и ЗАО "Белгородский цемент", что подтверждено соответствующими актами внедрения.

Разработанная в диссертационном исследовании методика учета, аудита и налогообложения экспортных операций позволит проводить мероприятия по повышению эффективности внешнеэкономической деятельности. Данная работа в ее методическом направлении может служить учебным пособием учащимся высших и средних учебных заведений. Практические разработки проблем учета, налогообложения и аудита экспортных операций полезно использовать в работебухгалтеров, ревизоров и аудиторов.

Заключение

Диссертационное исследование содержания внешнеэкономической деятельности и состояния ее бухгалтерского учета и аудита показало актуальность темы (работы), направленной на разработку, в частности, системы учета экспортных операций и методики аудиторской проверки.

В процессе исследования установлено, что понятие внешнеэкономической деятельности учеными отождествлялось с такими элементами, как развитие производства, обмен и распределение результатов деятельности. Это позволяет сделать вывод о том, что под внешнеэкономической деятельностью организации следует понимать форму экономических связей субъектов между разными странами, которая основывается на обмене товарами, услугами, информацией, результатами интеллектуальной деятельности.

В результате проводимой реформы внешнеэкономической деятельности начался постепенный отход от административных методов регулирования и переход на экономические, среди которых значительное место занимает налоговая система.

Проанализировав эволюцию регулирования отечественной системы налога на добавленную стоимость, автор приходит к выводу, что практика взимания НДС, основные принципы исчисления и уплаты налога соответствуют механизму налогообложения добавленной стоимости в странах с развитой рыночной экономикой.

Однако следует изменить сроки представления налоговых деклараций по НДС в налоговые органы и довести их до срока представления годовой бухгалтерской отчетности, что позволит не корректировать их.

Наравне с налоговыми методами регулирования внешнеэкономических связей важными являются методы валютного контроля. Эффективность системы валютного регулирования и контроля зависит от ее рациональной организации, под которой, по мнению автора, следует понимать комплекс проводимых руководителем действий, соответствующего уровня, совокупность принимаемых им мер, направленных на стабилизацию и развитие финансово-хозяйственной деятельности с целью обеспечения правомерности и законности проводимых операций.

Исследования свидетельствуют, что сложившаяся система учета экспортных операций отстает от быстро меняющихся потребностей практики, и поэтому необходимо ее совершенствование. Анализа действующего порядка учета обусловил совершенствование методологии учета экспортных операций.

При экспорте товары облагаются НДС по нулевой ставке и предприятия-экспортеры поставлены в затруднительное положение, так как возникает необходимость ведения раздельного учета затрат. Невозможность ведения такого учета приводит организации к потере льготы по НДС. В целях сохранения льгот при производстве экспортной продукции целесообразно применять позаказный метод учета и калькулирования себестоимости. При этом методе затраты (трудовые, материальные и общепроизводственные) относят на каждый индивидуальный заказ, например, экспортный контракт. Использование данного метода позволит аккумулировать данные о всех понесенных затратах на отдельные виды работ или партии готовой продукции.

Производитель экспортной продукции, самостоятельно реализующий свою продукцию иностранным покупателям, должен организовать раздельный учет готовой продукции, предназначенной для экспорта. Для этого в развитие счета 43 "Готовая продукция" следует открывать субсчета "Готовая экспортная продукция" и "Готовая продукция для продажи внутри страны". Открытие субсчетов целесообразно, на наш взгляд, в случаях, когда: - речь идет об отдельных заказах, по которым покупатель был определен в начале до запуска в производство (индивидуальное и мелкосерийное производство с позаказным методом планирования и учета затрат);

- в массовом и крупносерийном производстве при выпуске отдельных партий продукции, предназначенных на экспорт, выполняются дополнительные операции, повышающие качество изделий и их упаковку.

Бухгалтерский учет должен строиться таким образом, чтобы в нем нашли отражение все моменты исполнения контракта на поставку экспортного товара (работ, услуг), а отгруженные, но не реализованные товары учитывались по этапам движения. Практика свидетельствует, что сложившийся уровень транспортного обслуживания и уровень развития средств связи не всегда позволяет отражать реальное местонахождение товаров в бухгалтерском учете на счете 45 "Товарыотгруженные", так как с момента отправки продукции (товара) до момента получения документов бухгалтерией проходит определенное время. Поэтому обобщенные в целом по организации данные по отдельным этапам счета 45 "Товары отгруженные" не представляют ценности для контроля, анализа и принятия управленческих решений.

Согласно Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000) различают информацию по операционным и географическим сегментам. Формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному государству или нескольким государствам, где находятся покупатели.

Исходя из организационной структуры и системы внутренней отчетности организации информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов (ведения деятельности организации) или по местам расположения рынков сбыта (потребителей (покупателей) товаров, работ, услуг).

В связи с вышеизложенным, необходимо к счету 45 "Товары отгруженные" открывать специальный субсчет "Товары экспортные отгруженные в пути" и отражать фактическую себестоимость продукции или товара, отгруженного в адрес иностранного покупателя, права собственности на которые еще не перешли к покупателю. Следовательно, целесообразно организовать ведение аналитического учета по счету 45 "Товары отгруженные" по географическим сегментам (по местам расположения рынков сбыта) в разрезе покупателей и контрактов, и отказаться от ведения бухгалтерского учета экспортных товаров по местам нахождения (в пути на территории РФ, в портах и на пограничных пунктах РФ, в пути за границей, на складах за границей), это позволит усилить контроль движения экспортных товаров и исполнения условий контрактов.

Кроме того, на средних и крупных предприятиях учет по географическим сегментам даст возможность ответственным менеджерам осуществлять эффективный контроль за продвижением товаров по закрепленным сегментам (стране - покупателям - контрактам) и анализировать рентабельность экспортных поставок с целью принятия соответствующих решений.

В соответствии с ПБУ 3/2000 выручка от реализации экспортной продукции подлежит отражению в бухгалтерском учете в момент признания доходов организации. Согласно ст. 271 Главы 25 Налогового кодекса РФ доходом от реализации признается день отгрузки товаров. Днем отгрузки считается день реализации этих товаров, определяемый в соответствии с п. 1 ст. 39 настоящего Кодекса. Однако в п. 1 ст. 39 Налогового Кодекса РФ под "реализацией товаров. организацией .признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары . одним лицом другому лицу."

Интервал между датой отгрузки продукции и датой перехода права собственности во многих случаях составляет значительный период времени.

Днем отгрузки товаров (работ, услуг, имущественных прав) следует считать день перехода права собственности от экспортера к покупателю независимо от факта оплаты. Следовательно, выручка от продажи будет отражаться в регистрах налогового учета в том отчетном периоде, в котором произошел переход права собственности, что будет соответствовать МСФО 18 "Выручка".

В момент передачи прав собственности на экспортную продукцию экспортер отражает ее продажу на счете 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка", и в балансе экспортера образуется дебиторская задолженность, отражаемая на отдельном балансовом счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Многие фирмы и организации по экспортно-импортным операциям используют комбинированные (смешанные) формы и виды расчетов.

Особое внимание в расчетах с иностранными партнерами уделяется своевременному поступлению платежа. Это обстоятельство необходимо учитывать при заключении контрактов, оговаривая в них формы платежа и порядок расчетов в соответствии с действующими межправительственными соглашениями и соглашениями банков контрагентов. Непоступление выручки по сделкам, связанным с экспортом товаров, является нарушением валютного законодательства, а наиболее правильным является организация учета по каждому паспорту сделки.

В целях систематизации учета расчетов с покупателями и заказчиками аналитический учет по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" следует вести так же, как и учет по счету 45 "Товары отгруженные", то есть по географическим сегментам (по местам расположения рынков сбыта) в разрезе покупателей и контрактов.

Организация аналитического учета по исполнителям и рынкам сбыта позволит проводить сверку показателей между работниками бухгалтерии и службы маркетинга.

В результате проведенного исследования установлено, что организация аналитического учета по географическим сегментам позволит предоставлять информацию:

- для пользователей о состоянии расчетов для оценки деятельности (об активах, доходах и расходах, изменениях за определенный период времени);

- для расчета и анализа различных показателей (прибыли, убытков, выручки) по каждому заключенному контракту и в целом по расчетам в данном регионе;

- для оценки различных рисков и прогнозирования результатов деятельности в будущем.

При организации аналитического учета по отдельным исполнителям-менеджерам следует установить их ответственность за реализацию соответствующих экспортных контрактов и определить материальные стимулы их труда. Работники службы маркетинга должны быть заинтересованы в исполнении всех пунктов условий контракта (следить за исполнением заказов, контролировать своевременную отгрузку продукции с заводского склада, в портах и на границах, отвечать за несвоевременное поступление экспортной выручки, отражать в хронологическом порядке движение товаров по каждому покупателю и каждой партии поставки).

В целях материальной заинтересованности работников маркетинговой и бухгалтерской служб в исполнении экспортных контрактов целесообразно устанавливать определенный процент вознаграждения от суммы контракта, распределяемый пропорционально размеру трудового вклада каждого работника, что необходимо предусмотреть в "Положении об оплате труда и его стимулировании".

Сложность расчетов с иностранными партнерами обусловливает необходимость ведения параллельного учета в рублях и валюте расчетов, консолидируемых рублевым исчислением. Ввиду того, что все валютные средства в текущем бухгалтерском учете отражаются в рублевом эквиваленте, то при колебании валютного курса возникают курсовые разницы.

Согласно п. 19 ПБУ 3/2000, курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации подлежат зачислению на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы. Возможность накапливать курсовые разницы в течение отчетного года и зачислять их в состав валовой прибыли в конце года не предусмотрена.

В п. 11 ст. 250 Налогового кодекса РФ отмечено, что внереализационными доходами признаются доходы в виде положительной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком Российской Федерации.

В национальных учетных стандартах Великобритании, США и Канады курсовые разницы отвлекаются из оборота и относятся к будущим периодам. МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов" допускает возможность отнесения курсовых разниц к доходам и расходам будущих периодов. В некоторых странах (Франция, Германия, Италия) положительные курсовые разницы рассматриваются в качестве отложенных доходов, то есть доходов будущих периодов, а отрицательные курсовые разницы непосредственно признаются в качестве убытка.

Учитывая порядок отражения в учетной практике курсовых разниц (в соответствии с международной практикой), а также отражения курсовых разниц до 1 января 2001 года в Российской Федерации, более целесообразно курсовые разницы относить к доходам будущих периодов. К счету 98 "Доходы будущих периодов" следует ввести субсчет "Курсовые разницы".

В условиях изменения курса национальной валюты вариант, при котором курсовые разницы в течение года аккумулируются на счете 98 "Доходы будущих периодов", позволит отсрочить уплату налога на прибыль с сумм положительных курсовых разниц до момента поступления оплаты и сохранить в обороте организации соответствующие им денежные средства.

Принципы налогообложения валютных операций являются элементом системы валютного регулирования. Рассмотрев порядок налогообложения курсовых разниц, необходимо обратить внимание на отражение в учете суммовых разниц.

Возникновение суммовых разниц является результатом инфляционных процессов, происходящих в стране, и нестабильности российского рубля. Организации, чтобы обезопасить свои товары от обесценения, вынуждены устанавливать на них цены и определять общую сумму контракта с покупателем в иностранной валюте. Поэтому возникает тот же эффект, что и при экспорте продукции и появляется разница в стоимости товара при пересчете его валютной оценки в рубли на дату отгрузки и дату поступления платежа.

Вместе с тем, в отличие от экспорта возникновение суммовой разницы является результатом инициативы организации-поставщика и добровольного согласия на установление валютной оценки товара со стороны организации-покупателя.

Следовательно, под суммовой разницей следует понимать разницу между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных единицах), исчисленной на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей задолженности, и рублевой оценкой этой задолженности на дату признания дохода или расхода в бухгалтерском учете. Таким образом, суммовая разница возникает тогда, когда цена товара, работы или услуги выражена в условных единицах, а оплата производится в валюте Российской Федерации. При этом произведенная оплата или сумма задолженности исчисляется по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации или иному согласованному курсу.

Анализ нормативных актов показал, что суммовые разницы, в отличие от курсовых, относятся к обычным видам деятельности. До 1 января 2000 года суммовые разницы относились к внереализационным доходам или расходам. С 1 января 2000 года суммовые разницы увеличивают оборот по реализации и финансовый результат от продаж. Следовательно, они корректируют счет 90 "Продажи" и участвуют при определении финансового результата от продажи продукции и товаров и, соответственно, увеличивают налогооблагаемую прибыль.

Такая позиция представляется необоснованной по ряду обстоятельств. Так, в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте (условных единицах) по курсу Центрального Банка РФ или иному курсу, исчисленного на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей задолженности или обязательства, и рублевой оценкой этой задолженности или обязательства на дату признания дохода или расхода в бухгалтерском учете. Отличие суммовой от курсовой разницы заключается в том, что в одном случае оплата производится в рублях, а в другом - в иностранной валюте.

Согласно п.2 ПБУ 3/2000 нормы положения не применяются к операциям, связанным с пересчетом стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте или условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях. Однако следует иметь в виду, что и курсовые, и суммовые разницы в бухгалтерском учете отражаются одинаково в двух оценках - в иностранной валюте и рублевом эквиваленте.

На основании вышеизложенного возможно отказаться от понятия "суммовые" разницы и отражать их, как курсовые, что позволит упростить учет разниц.

Методика переоценки остатков по задолженности покупателей достаточно трудоемка. Часто организации не учитывают необходимость отражения в учете текущих курсовых разниц по валютным счетам. В связи с этим предлагается специальная аналитическая форма ведомости для организации контроля за состоянием расчетов и отражением в учете текущей переоценки остатков по счетам.

Внешнеэкономическая деятельность организации подлежит контролю со стороны различных контролирующих органов и организаций. Система контроля в организациях становится не только и не столько принудительной формой контроля, сколько потребностью самих собственников в рациональном использовании ресурсов.

Внутренний контроль в организациях является необходимым элементом в системе управления. Он должен быть направлен на ограничение рисков, принимаемых организацией на обеспечение порядка проведения операций и сделок, который способствует достижению установленных организацией целевых ориентиров деятельности при соблюдении требований законодательства, нормативных актов Российской Федерации, стандартов профессиональной деятельности и правил деловых обычаев. Под рисками следует понимать возможность утери ликвидности и финансовых потерь, связанных с внутренними и внешними факторами, влияющими на деятельность организации.

Внутренний контроль рекомендуется осуществлять по линии административного и финансового контроля.

Административный и финансовый контроль должны с достаточной степенью надежности удостоверить следующее: операции отражаются в учете в соответствии с установленными требованиями, реально отражают состояние активов и пассивов организации и обеспечивают составление установленных форм отчетности;

- данные учета активов и пассивов организации надлежащим образом подтверждаются как с точки зрения их охвата, так и с позиций периодичности проверок соответствия, и при наличии отклонений предпринимаются необходимые действия, направленные на ликвидацию расхождений.

При организации внутреннего контроля должно быть уделено внимание объектам валютного контроля и источникам информации. К объектам валютного контроля относятся:

-использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов внешнеэкономической деятельности (обоснованность и целевое использование, целесообразность применения, а также нормативно-правовое применение);

-валютные операции в зависимости их содержания, классификации и целевого предназначения;

-бухгалтерский учет и отчетность о внешнеэкономической деятельности организации (документальное оформление, налогообложение валютных операций);

-выявленные нарушения валютного законодательства (размеры нанесенного организации ущерба, ответственные лица и виды ответственности за допущенные валютные правонарушения).

При осуществлении валютного контроля необходимо определять, какую информацию исследовать, а именно:

-нормативно-правовую документацию (законодательные акты, нормативно - регулирующие документы, документы органов государственного валютного контроля);

-данные бухгалтерского учета и отчетности по валютным операциям (первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета);

-внутреннюю учетную документацию (организационно-распорядительные документы, специальные формы внутреннего учета);

-акты и заключения разных видов экспертиз и проверок (включая внутренние проверки и внутренний аудит).

Такая организация предполагает выделение на крупных предприятиях отдельного структурного подразделения- отдела валютного контроля (ВК), который наделен полномочиями органа и агента валютного контроля на уровне организации, закреплением функций агента валютного контроля за отдельными работниками, ответственными за ведение бухгалтерского учета на том или ином участке работы.

Предложения по совершенствованию валютного контроля по экспортным операциям имеют практическое применение.

Кроме внутреннего контроля, внешнеэкономическая деятельность организации подлежит независимому аудиту.

Аудит экспортных операций представляет собой независимую проверку финансовой информации организации с целью установления достоверности этой информации и соответствия интересам главных пользователей - государства (с точки зрения соответствия действующему законодательству), собственников организации (с точки зрения оценки перспектив деятельности) и непосредственно организации (с точки зрения результатов ее деятельности).

Основной методологической базой аудита являются аудиторские правила (стандарты). В соответствии со ст. 9 ФЗ "Об аудиторской деятельности" представляются единые требования к порядку осуществления аудиторской проверки и оформления ее результатов. В соответствии с этими требованиями аудит экспортных торговых операций целесообразно осуществлять по заранее составленной программе, в которую включают процедуры средств контроля и процедуры по существу.

В диссертации предложена программа проверки экспортных операций, выполнение которой позволит установить:

- законность экспортных торговых операций;

- эффективна ли система бухгалтерского учета и надежна ли система внутреннего контроля, и способны ли они препятствовать появлению ошибок, искажению бухгалтерской и налоговой отчетности;

- наличие и правильность составления первичных документов;

- соблюдение обязательной продажи валютной выручки;

- правильность формирования доходов и расходов от продажи товаров на экспорт.

В целях повышения качества аудита экспортных операций в программе целесообразно указывать не только исполнителей, но и источники информации и применяемые методы сбора доказательств.

Таким образом, представленный в диссертации комплексный подход к проблеме организации учета, контроля и аудита экспортных операций, позволит внедрить в практику разработанные и обоснованные в диссертации организационно-методические положения, обеспечит качественно новую постановку учетно-аналитической работы. Это значительно повысит уровень обоснованности принимаемых управленческих решений, что, в конечном итоге, будет способствовать усилению контроля на всех этапах осуществления экспортных операций и повышению эффективности внешнеэкономической деятельности организаций.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Арская, Елена Владимировна, 2002 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации

2. Налоговый кодекс Российской Федерации

3. Таможенный кодекс Российской Федерации

4. О налоге на добавленную стоимость: Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1

5. О валютном регулировании и валютном контроле: Закон РФ от 9 октября 1992 г.

6. О защите прав потребителей: Закон РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1

7. О таможенном тарифе: Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1

8. О сертификации продукции и услуг: Закон РФ от 10 июня 1993 г.№ 5151-1

9. Указ Президента РФ от 24 сентября 1993 г. № 1444 18.0 первоочередных мерах по усилению валютного контроля в Российской

10. Об усилении валютного и экспортного контроля и о развитии валютногорынка: Постановление СМ Правительства РФ от 6 марта 1993 г. № 205 23.Об утверждении положения о федеральной службе России по ВЭК:

11. Постановление СМ Правительства РФ от 15 ноября 1993 г. № 1157 24.0 вопросах организации экспортного контроля в Российской Федерации:

12. Положение о федеральной службе России по ВЭК Утверждено Постановление СМ Правительства РФ от 15 ноября 1993 г. № 1157

13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н

14. Учетная политика организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н

15. Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н

16. Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № ЗЗн

17. Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115 49.0 порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности: Приказ

18. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита: Правило (стандарт) аудиторской деятельности. Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 15 июля 1998г. Протокол №4

19. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности: Правило (стандарт) аудиторской деятельности. Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996г. Протокол №6

20. Телеграмма Министерства РФ по налогам и сборам от 9 июня 2000 г. № БГ-6-29/440

21. Абашина A.M., Маковский А.А., Симонова М.Н., Талье И.К. Валютные операции М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1998. -352с.

22. Алексахина Р.А. Суммовые разницы // Финансовая Россия. 2000 № 41 С.8

23. Ануфриев В.Н. Учет курсовых разниц // Бухгалтерский учет. -1998.- № 4.-С.87

24. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ., Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995. - 560с.

25. Астахов В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности. -М.: Гардарика. Экспертное бюро, 1997. -238 с.

26. Астахов В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности. М.: "Издательство ПРИОР", 2000, -336с.

27. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет совместной деятельности предприятий. М.: Финансы и статистика, 1995.- 64 с.

28. Балабанов И.Т. Валютные операции. М.: Финансы и статистика, 1993.144 с.

29. Баранова Т.М. Некоторые вопросы валютного контроля при проведении расчетов по экспорту, импорту работ и услуг // Деньги и кредит. -1998.- № 10.- С.59

30. Баринов Э.А. Валютное регулирование и контроль в странах Северной Европы // Международный бизнес России. 1996. -№ 4.-С. 28

31. Белов М. Внешняя торговля России // Экономика и жизнь. 1999,- № 16.-С.27

32. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М,: "Дело ЛТД", 1993. -272 с.

33. Бошнякович М Раздельный учет на предприятиях // Экономика и жизнь. — 2001 № 7 С.3-6

34. Большая Советская энциклопедия./ Гл. ред. A.M. Прохоров./ М.: Советская энциклопедия. -1976

35. Борисов С.М. Валютный рынок в России // Деньги и кредит. 1998. -№ 2.-С. 56

36. Борисов С.М. Внешняя зависимость России // Деньги и кредит. 1998. -№ 10.-С.37

37. Брызгалин A.B., Берник В.Р. Головкин А.Н. Валютный контроль на предприятии. Анализ типичных ошибок. М.: "Аналитика-пресс", 1997. -336 с.

38. Брызгалин A.B., Берник В.Р., Демешева Е.В. Суммовые разницы: Налогообложение и бухгалтерский учет. М.: "Аналитика - Пресс", 1998.

39. Бурцев В.В. Внутренний аудит // Бухгалтерский учет. 1998. -№ 7.- С.64

40. Бурцев В.В. Принципы аудита // Бухгалтерский учет. 1998. -№ 2.- С.80

41. Бухгалтерский словарь. М.: Финансы и статистика, 1996. - 208 с.

42. Вардомский JT. Региональные приоритеты зарубежных стран в России. // Внешняя торговля. 1996. - № 4. - С. 26

43. Власова М. Суммовые разницы: налогообложение с учетом последних изменений // Экономика и жизнь. 2000 № 44 С. 15-26

44. Волков Н.Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятии. М.: "ДЕЛО И ПРАВО", 1992.-112 с.

45. Внешнеэкономический комплекс России: современное состояние и перспективы. Информационно-аналитический журнал. № 7, 1997 г. г.Москва.

46. Глаз В.Н., Хувайт М.С. Основы маркетинга во внешнеэкономической деятельности: Справочно-методическое пособие. Москва, 1992, - 126с.

47. Глаз В.Н., Арская Е.В., Шиленко С.И. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Учебное пособие. Белгород: БУПК,1998,-336с.

48. Грачев Ю.Н. Внешнеторговые документы. М.: ЗАО "Бухгалтерский бюллетень", 1997. - 304 с.

49. Григорьев Ю.А. Учет, анализ и контроль внешнеэкономической деятельности и валютных операций. Под ред. Ю.Г. Ермолаева. -М.: "ПАИМС", 1993.-208 с.

50. Давыдов О. Россия США: изменения в подходах к экономическому сотрудничеству. // Внешняя торговля. -1999. -№5.- С. 8

51. Данилевский Ю.А. Внутренний контроль // Финансовая газета. -1997. № 19.-С.40

52. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов H.A., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 544 с. (Серия "Академия бухгалтера и менеджера")

53. Договор от 24 сентября 1993 г. "О создании экономического союза".

54. Дмитриев В.Н. Валютное законодательство России: Основные понятия и особенности применения штрафных санкций // Бухгалтерский учет. -1997.-№4.-С. 65-73

55. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. - 560 с.

56. ЮЗ.Ефимова М.Р., Петрова Е.В. Общая теория статистики: М.: ИНФРА-М, 1996 -416с.

57. Ефремова A.A. Суммовые разницы // Налоговый вестник. 1998. - № 12. -С. 69

58. Ю5.Жуков В.Н. Учет импортных операций // Бухгалтерский учет. 1998. - № 1.-С. 18

59. Юб.ОКуков В.Н. Учет экспортных операций // Бухгалтерский учет. 1998. -№ 3- С.30107.3аломина H.A. Учет продажи и покупки иностранной валюты // Бухгалтерский учет. -1998.-№ 5.-С.23

60. Зубова E.B. Технология аудита: Организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы: Практическое руководство. — М.: Аналитика-Пресс, Аудиторская фирма "ЦБА", 1998

61. Каклюгин В.Г. Возмещение входного НДС при экспорте услуг // Внешнеэкономический бюллетень. 2000 № 6 С.88-89

62. Ю.Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита / Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995

63. Ш.Карпова И, Разошлись как в море корабли. // Экономика и жизнь. 2001 № 37. С.4-5

64. Ковалевская Д.Е. Льготы по НДС на экспортируемые товары // Бухгалтерский учет. 2000. № 20. - С. 53-55

65. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина E.H. Учет операций на валютном счете // Приложение к журналу Бухгалтерский учет.- 2000. № 13. С.31-36

66. Козырин А.Н. Новое в механизме валютного контроля за внешнеторговыми операциями // Налоговый вестник. 1998. -№ 12 С. 98

67. Козырин А.Н. Роль уполномоченных банков в механизме валютного контроля за внешнеторговыми операциями // Бухгалтерия и банки. 1998. -№ 2.-С. 68

68. Пб.Козырин А.Н. Таможня в механизме валютного контроля за внешнеторговыми поставками // Налоговый вестник. 1998. -№ 5.-С. 139

69. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. -М.: Перспектива, 1994.- 339 с.

70. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Как организовать документооборот // Бухгалтерский учет. 1998. -№ 5.-С. 33

71. Костюк Г.И. Аудиторская проверка счетов организации в банках // Бухгалтерский учет. 2000. № 19 С. 35-42

72. Крутякова Т. НДС: применение налоговой ставки 0% //Экономика и жизнь.-2001 № 12 С. 7-8

73. Кузнецов В.В. Предприятие во внешнеэкономических связях: стратегияразвития и текущие проблемы. М,: Международные отношения, 1990. -С. 272

74. Кутепов А. Валютный контроль // Экономика и жизнь. 1999.- № 7.-С.26

75. Леонтьева Ж.Г. Аудит искажений отчетной информации // Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. М„ 1998

76. Леонтьева Ж.Г. Учетные модели внешнеэкономической деятельности предприятий.: Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.э.н.-М.,1995.- 32 с.

77. Литвиненко М.И. Обзор международных стандартов финансовой отчетности // Главбух. 1998. -№ 1.-С. 69

78. Лытнева H.A., Лытнева Е.А., Малявкина Л.И. Учет и налогообложение экспортных операций // Бухгалтерский учет.- 2000. № 2. С. 36-43

79. Любимова Р.Н. Валютные отношения: регулирование и контроль // Журнал для акционеров. 1999. - № 1. - С. 42

80. Любимова Р.Н. О некоторых вопросах судебной практики по применению законодательства о валютном контроле // Вестник ВАС РФ. -1998.- № 6.-С. 107-114

81. Макарьева В.И., Григорьев Ю.А. Альбом бухгалтерских проводок рублевых и валютных операций. М.: Издательский дом "Консультант", 1994.-266 с.

82. Макарьева В.И. Проверка предприятий и организаций налоговыми органами. М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 1997. - 248 с.

83. Малашова Н.Т. Нормы валютного законодательства и бухгалтерского учета валютных операций // Финансовая газета. Per. выпуск. 1998. - № 2. -С.4

84. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. Вып. 1-8/ Составитель М.М. Рапопорт. М.: Фирма "Аудит-трейдинг",1992.- 96 с.

85. Международные стандарты финансовой отчетности: Изд. на русском языке., М.: Аскери АССА.- 1998.-904 с.

86. Мельников В.Н. Вопросы валютного регулирования и валютного контроля в период финансового кризиса // Деньги и кредит. 1998. -№ 12.-С.59

87. Методика анализа внешнеэкономической деятельности: учебное пособие / В.Н. Глаз, В.А. Кривошей, С.И. Шиленко, Е.В. Арская Белгород: БУПК, 1998.- 150с.

88. Муравьев В.И., Мухин А.Ф„ Григорьев Ю.А. Анализ внешнеэкономической деятельности предприятий. М.: Финансы и статистика, 1991. -152 с.

89. Мусин Э.Ф. Валютный контроль в Российской Федерации.: Автореферат диссертации на соискание ученой степени к. э, н.- М., 1998.- 21 с.

90. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, X. Андерсон: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. -496 с.

91. Николаева O.E., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: "ОРСС", 1998. 368 с.

92. Никонов A.A. Налог на добавленную стоимость по экспортным операциям // Бухгалтерский учет. 2001 № 4 С.27-36

93. НЗ.Овсийчук М.Ф. Бухгалтерский учет и аудит ВЭД. -М.: Буквица, 1997. -136 с.1440 валютном регулировании и валютном контроле в РФ / Сборник нормативных документов/ Предисл. Сухинина С.А. М.: Финансы и статистика, 1994.- 508 с.

94. Ожегов С.И. Словарь русского языка. М.: Русский язык, 1986. - 797 с.

95. Орлов М.П., Крейнина Е.В. О концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. - № 3. - С. 85-88

96. Особенности движения наличной иностранной валюты через уполномоченные банки в сентябре декабре 1998 г. // Вестник Банка России. - 1998. - № 78-87. - С.5

97. Отчет Госкомстата РФ "О показателях удельного веса налогов в валовом внутреннем продукте страны в 1994 95 г.г.'7/ Финансы. - 1996. - № 4.

98. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988.- 279 с.

99. Парасоцкая H.H. Учет внешнеэкономической деятельности: Автореферат диссертации на соискание ученой степени к. э. н.- М., 1997.-22с.

100. Пархачева М. Особенности ведения раздельного учета товаров, облагаемых НДС по разным ставкам // Экономика и жизнь. 2000 № 38 С.9-19

101. Патров В.В. Учет валютных операций // Бухгалтерский учет, 1998. - № 7-С.4

102. Пахомов Д.П. Учет курсовых разниц // Приложение к журналу Бухгалтерский учет. 2000 г. № 18 С.32-36

103. Пашков M.JI. Некоторые вопросы валютного регулирования и контроля // Налоговый вестник. 1997. -№ 10.-С. 153

104. Пебро М. Международные экономические, валютные и финансовые отношения. -М.: "Прогресс", 1994. 294 с.

105. Прокушев Е.Ф. Внешнеэкономическая деятельность: Учеб.-практич. Пособие. М.: ИВЦ "Маркетинг", 1999. - 208 с.

106. Пятов M.JI. Учет суммовых разниц // Бухгалтерский учет. 1999. -№ 1.-С. 6

107. Развитие и совершенствование внешнеэкономических связей: Сборник статей. М., Издательство ИЭ АН СССР, 1989. - 188 с.

108. Разумовская Е.А. Практика применения валютного законодательства // Бухгалтерский учет. 2000. № 18 С.46-49

109. Российская внешняя торговля: итоги прошедшей пятилетки.: Вестник ВНИКИ И Экономика и жизнь. 1997.- № 13.- С.26

110. Россия: внешнеэкономические связи в условиях перехода к рынку. Под. ред. И.П. Фаминского. М.: "МО", 1993. -316 с.

111. Россия в цифрах: Краткий статистический сборник. -М., Финансы и статистика, 1998

112. Россия в цифрах: Краткий статистический сборник. -М., Финансы и статистика, 1999

113. Россия в цифрах: Краткий статистический сборник. -М., Финансы и статистика, 2000

114. Россия и мировой рынок: Из доклада Hill РФ за 1998 год // Экономика и жизнь. -1999.- № 2.- С 39

115. Рябова Р. И. Курсовые разницы и налог на прибыль предприятий в 1997 году // Главбух. 1997.- № 5.- С. 23-36

116. Селивановский A.C. Валютные операции по экспорту и импорту // Бухгалтерский учет. 2001. № 5 С.61-66

117. Синецкий Б.И. Внешнеэкономические операции: организация и техника. М.: Международные отношения, 1989. -384 с.

118. Синецкий Б.И. Основы коммерческой деятельности: Учебник. М.: Юристь, 1998. - 659 с.

119. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. М.: Издательство "Депло и Сервис", 1998 г. - 576 с.

120. Слабинская И.А., Слабинский В.Т. Бухгалтерский учет. 3. Учетденежных средств и расчетов: Белгород, "Белаудит", 2000. - 342с.

121. Слабинская И.А. Бухгалтерский учет. 6. Учет продаж: Белгород, "Белаудит", 2000. - 334 с.

122. Слезингер Г.Э. Труд в условиях рыночной экономики: Учебное пособие. М.:ИНФРА - М, 1996

123. Словарь русского языка. Под. ред. С.Г. Бархударова / Государственное издательство иностранных и национальных словарей, М.: 1958

124. Смирнова Н Учет операций в иностранной валюте //Экономика и жизнь .- 2000X2 41 С. 15-18

125. Соболева Е. Налог на добавленную стоимость. Что ждет налогоплательщиков в 2001 году? //Экономика и жизнь. 2000 № 43 С. 816

126. Сусин В.К., Осипов В.И. Суммовые и курсовые разницы: учет и налогообложение // Финансовая Россия. 1998 № 21 С.4

127. Статистика. / Ряузов H.H., Москвина Е.Т. и др.; Под ред. Ряузова Н.Н.-М.: Издательство "Статистика", 1966. 256 с.

128. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ / Пер. с англ. Ю.А. Огибина; под общ. ред. Б.С. Лисовика. СПб.: АОЗТ "Литера плюс", 1994. - 272 с.181 .ТаракановаЛ.А. Бухгалтерский учет в банке. М.: "ПРИОР", 1995.- 208с.

129. Толковый словарь бухгалтера. М.: ИНФРА-М, 1997. - 256 с.

130. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. -416с.

131. Черненок Т.М. Учет и налогообложение суммовых разниц, связанных с появлением доходов и расходов от обычных видов деятельности //Бухгалтерский учет. 2000. № 22. - С. 14-25

132. Шалашова Н.Т. Основы валютного законодательства и бухгалтерский учет валютных операций // Внешнеэкономический бюллетень. 1998.-№ 7. - С. 79

133. Шалашова Н.Т. Учет валютных операций. М.: ЗАО "Бухгалтерский бюллетень", 1997. 488 с.

134. Шалашова Н.Т. Изменения в учете валютных операций. Новый порядок учета суммовых разниц // Внешнеэкономический бюллетень. 2000 № 4 С.13-17

135. Шаповалова H.H., Прудников В.М. Толковый словарь бухгалтера. -М: 1997

136. Шестов Д.А. Учет торговых операций. -М.: MJLIlO "Мосгорпечать",1994.- 112 с.

137. Шнейдман JI.3. Учет валютных ценностей //Бухгалтерский учет. 1996. -№ 3.- С. 12

138. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. С англ./ Под ред. и с предисл. A.M. Петрачкова.- М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

139. Экономика внешних связей России: Учебник для предпринимателя / Под ред. доц. A.C. Булатова. М.: Издательство БЕК, 1995. 704 с.

140. Яковлев АЛ. Валютные операции и их учет. М.: ИНФРА-М, 1997. -214 с.иложения196