Аудит внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Кравченко, Роман Юрьевич

**Год:**

2011

**Автор научной работы:**

Кравченко, Роман Юрьевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Краснодар

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

218

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Кравченко, Роман Юрьевич

Введение

1. Внешнеэкономическая деятельность - актуальный объект аудита

1.1. Сущность, виды и участники внешнеэкономической деятельности

1.2. Регулирование внешнеэкономической деятельности: национальный и международный аспекты

1.3. Особенности и источники получения информации о ведении и результатах внешнеэкономической деятельности

2. Концептуальные основы аудита внешнеэкономической деятельности

2.1. Понятие, цели и задачи аудита внешнеэкономической деятельности

2.2. Основные подходы к проведению аудита внешнеэкономической деятельности

2.3. Применение правил (стандартов) аудита в контексте внешнеэкономической деятельности

3. Развитие методики аудита внешнеэкономической деятельности

3.1. Планирование аудита внешнеэкономической деятельности

3.2. Аудит валютных операций

3.3. Аудит экспортно-импортных операций

3.4. Особенности аудита в условиях использования компьютерных технологий 160 Заключение 175 Литература 184 Список приложений

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Аудит внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций"

Актуальность темы исследования. Развитие отечественной экономики в рыночных условиях хозяйствования, ее интеграция в мировое экономическое пространство, предоставление экономическим субъектам полной хозяйственной самостоятельности в выборе рынков сбыта продукции, поставщиков и подрядчиков, поиске источников финансирования, выход отечественных организаций на международные финансовые рынки обязывает уделять особое внимание отражению в бухгалтерском учете операций с иностранными контрагентами. Все это предполагает совершенствование методического обеспечения бухгалтерского учета данных операций, и, в свою очередь, потребует объективного контроля показателей отчетности.

Хотя экспортно-импортные операции в российском бухгалтерском учете являются достаточно новым объектом, но уже по праву занимают особое место среди объектов бухгалтерского наблюдения. От эффективности применения тех или иных форм расчетов и способов исполнения обязательств, экономической и юридической обоснованности оформления внешнеэкономических контрактов, четкости, полноты, правильности и упорядоченности используемого при этом документооборота, в конечном счете, зависит как результат каждой сделки и показатели работы организации в целом, так и положение страны на международных рынках.

Статистические данные показывают рост внешнеторгового оборота России, и, следовательно, увеличение, как количества, так и суммарного выражения внешнеторговых сделок организаций. Соответственно возрастает роль учетных операций внешнеэкономической деятельности организаций, что влечет за собой развитие аудита вышеназванных операций.

Однако сегодня вызывает споры методология отражения внешнеэкономических сделок в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, имеют место существенные противоречия в положениях действующих нормативных актов, нет единства во взглядах теоретиков и практиков по данной проблеме. Приведенные аргументы подтверждают актуальность выбранного направления исследования.

В литературе вопросам аудита внешнеэкономической деятельности уделено незначительное (по сравнению с другими отраслями учета) внимание. Как правило, при освещении внешнеэкономической деятельности акцентируется внимание на раскрытии особенностей учета внешнеэкономической деятельности, оставляя без внимания вопросы аудита. Лишь незначительные работы посвящены аудиту в данной области, либо имеют в своем составе соответствующий раздел. Научных исследований по данной тематике еще меньше. Такие работы содержат ряд спорных моментов, а иногда и существенные недостатки, причины которых объясняются неоднозначностью развития международных отношений, проблемами тесной интеграции нашей страны в мировое сообщество, трудностями внедрения новых технологий обработки и передачи информации и прочие, т.е. связанных с объективными тенденциями эволюции общества. Это, в свою очередь, также подтверждает необходимость более глубокого исследования по данной проблеме, направленного на совершенствование существующей нормативной базы, ее сближение с международной практикой. Проблемы учета и аудита внешнеэкономических операций также вызывают интерес в связи с планами Правительства РФ по вступлению России во Всемирную торговую организацию.

Научная и практическая значимость, недостаточная изученность указанных проблем предопределили выбор темы диссертационной работы, ее предмет, цель, задачи, основные направления исследования и структуру.

Степень разработанности проблемы. Общетеоретическими вопросами учета и аудита, в том числе внешнеэкономической деятельности, занимался широчайший круг российских и зарубежных исследователей. Среди современных отечественных авторов по данной тематике наиболее известны труды таких авторов, как P.A. Алборов, В.Д. Андреев, Т.Н. Бабченко, A.C. Бакаев, А.П. Бархатов, Н.П. Барышников, И.А. Белобжецкий, И.Н. Богатая, Р.П. Булыга, С.М. Бычкова, О.В. Голосов, В.Н. Глаза, Ю.А. Григорьев, Ю.А. Данилевский, В.Н. Жуков, A.B. Зверев, В.Б. Ивашкевич, П.И. Камышанов, Р.Г. Каспина, А.Н. Кизилов, JT.JI. Краснова, М.И. Кутер, Ж.Г. Леонтьева, М.В. Мельник, O.A. Миронова, Е.В. Никифорова, М.Ф. Овсийчук, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, JI.B. Попова, Л.Б. Сидельникова, Б.И. Синецкий, В.В. Скобара, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, A.A. Терехов, М.А.Третьякова, Л.Н. Усенко, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие.

Среди зарубежных авторов можно выделить труды Р. Адамса, А. Аренса, Дж. Лоббека, Р. Доджа, Г. Мюллера, X. Гернона, Дж. Робертсона, Б. Нидлза, Ф. Дефлиза.

Тем не менее, можно констатировать тот факт, что не все проблемы, касающиеся учета и аудита внешнеэкономической деятельности, решены в полном объеме. В условиях реформирования системы бухгалтерского учета, отчетности и аудита и рациональной адаптации российского учета и аудита в среде международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита проблема совершенствования методологии и методики бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономической деятельности остается как никогда актуальной, требующей повышенного внимания.

Научная и практическая значимость, недостаточная изученность указанных проблем предопределили выбор темы диссертационной работы, ее предмет, цель, задачи, основные направления исследования и структуру.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационного исследования состоит в обосновании и развитии теоретико-методологического и организационно-методического обеспечения аудита внешнеэкономической деятельности.

Достижение указанной цели потребовало постановки и решения следующих задач:

1) определение сущности, характеристика и выделение особенностей внешнеэкономической деятельности как объекта аудита;

2) анализ и уточнение понятийного аппарата объектов аудита внешнеэкономической деятельно сти;

3) раскрытие и обоснование современных подходов к проведению аудита внешнеэкономической деятельности, в том числе в условиях использования компьютерных технологий;

4) исследование и развитие методических положений бухгалтерского учета и аудита валютных и экспортно-импортных операций.

Область исследования. Выбранная тема исследования соответствует научным направлениям ВАК по специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступает комплекс актуальных проблем бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономических операций в условиях адаптации отечественного учета и аудита к требованиям международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита.

Объектом исследования определена действующая методика и организация бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономических операций, изложенная в нормативно-правовых актах, регламентирующих данную сферу учета, а также имеющие место внутрифирменные стандарты аудита и учетная практика.

Ввиду того, что аудит тесно связан с вопросами учета хозяйственных операций, а учет предопределяет методику и процедуру аудита, то в исследовании будут рассматриваться вопросы, относящиеся как непосредственно к аудиту, так и учету хозяйственных операций внешнеэкономической деятельности.

Теоретической и методологической основой диссертации послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, межправительственные соглашения, Конвенции Организации Объединенных Наций, международные и российские стандарты финансовой отчетности, международные и российские стандарты аудита, методические рекомендации, инструкции и указания, труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и аудита. Также использовались публикации в российских и зарубежных изданиях, материалы российских и международных научных конференций и конгрессов, специальная, общеэкономическая и правовая литература. Изучены труды ведущих ученых-экономистов по тематике, совпадающей и смежной с избранным направлением исследования.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе официальных данных Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, статистических сборников, также материалов монографических исследований отечественных и зарубежных ученых.

Обработка информации проводилась с использованием компьютерных технологий и применением программных средств общего и специального назначения. Репрезентативная совокупность использованных статистических данных, соответственно обработанных, проанализированных, обобщенных, экономически интерпретированных и прокомментированных, обеспечила достоверность результатов исследования и аргументированную обоснованность практических рекомендаций. В процессе исследования для получения, обработки и анализа информации использовались такие общенаучные методы познания как исторический, логический, системный и комплексный подходы. В рамках системного подхода применялись методы анализа и синтеза, группировки и сравнения, классификации и обобщения.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке комплекса рекомендаций и положений, направленных на совершенствование существующей методической базы бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономических операций в условиях реформирования учетной системы в соответствии с требованиями международных стандартов. Основные положения работы, содержащие элементы научной новизны и выносимые на защиту, состоят в следующем:

1) обоснована и уточнена в результате критического анализа понятийного аппарата цель аудита внешнеэкономической деятельности, которую предложено сформулировать как выражение независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения операций внешнеэкономической деятельности и их результатов, о правильности исчисления и отражения в учете налогов по этой деятельности, о соответствии их как российскому, так и международному законодательству, в том числе сложившимся обычаям международного делового оборота;

2) уточнены критерии классификации участников внешнеэкономической деятельности, предложен ее авторский вариант, ориентированный на круг выполняемых функций:

- регулирующие (международные организации, государство в лице законодательных органов);

- контролирующие (государство в лице контролирующих органов, агенты валютного контроля);

- непосредственно осуществляющие внешнеэкономическую деятельность (экспортеры, импортеры, посредники).

На основе анализа действующих нормативно-регламентирующих актов и их критической оценки разработана трехаспектная классификация нормативного регулирования (непосредственно внешнеэкономической деятельности, бухгалтерского учета и аудита), позволяющая оценить влияние каждого уровня регулирования на эффективность внешнеэкономической деятельности;

3) обоснована потребность внесения поправок в отдельные нормативные акты, регламентирующие бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности:

- предлагается расширить права аудитора по истребованию необходимой информации от третьих лиц, касающейся аудируемого лица, по запросу непосредственно аудитора, а не аудируемого лица. Для предотвращения неправомерных запросов со стороны аудиторов, необходимо предусмотреть условие предоставления в адрес третьих лиц аудитором документа (по мнению соискателя, им должна стать копия договора на оказание аудиторских услуг), подтверждающего полномочия на получение запрашиваемой информации, что приведет к существенному снижению временных затрат на получение аудиторских доказательств;

- установить единообразное толкование прав экономических субъектов по открытию валютных счетов за рубежом;

- целесообразно внести дополнение, обязывающее внешнего аудитора выражать мнение об оценке качества внутреннего аудита, в случае его наличия в структуре аудируемого субъекта;

- внести изменения, исключающие оценку экономически однородных объектов учета разными способами, то есть активы (дебиторскую задолженность по авансам выданным поставщикам и задолженность покупателя за проданные товары, работы, услуги), а также пассивы (кредиторскую задолженность перед поставщиками за полученные товары, работы, услуги и авансы, полученные от покупателя) предлагается оценивать по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4) раскрыты теоретические положения, определяющие требования международных и российских стандартов учета и аудита, позволяющие обосновать принципы аудита внешнеэкономической деятельности и разработать классификацию аудиторских стандартов применительно к внешнеэкономической деятельности, доказана необходимость разработки аудиторскими организациями внутрифирменных стандартов аудита внешнеэкономической деятельности, в которых необходимо ограничить допуск к участию в качестве аудитора лиц, не имеющих опыта аудита внешнеэкономической деятельности (с сохранением возможности их участия в проверке в качестве ассистента), обоснован авторский вариант программы аудита внешнеэкономической деятельности, предусматривающий процедуры контроля как импортных, так и экспортных операций, предложена авторская интерпретациявнутрифирменного стандарта "Предварительная экспертиза на этапе планирования аудиторской проверки";

5) обоснована и рекомендована упорядоченная организация системы оперативного учета и контроля формирования фактической себестоимости импортных материально-производственных запасов, направленная на усиление контрольной функции учета и позволяющая отслеживать место нахождения активов в процессе их доставки от поставщика к покупателю, а также оперативно идентифицировать затраты по заготовке с конкретным активом.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию действующей нормативной базы и практики учета и аудита внешнеэкономических операций, которые могут найти отражение в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности, внутрифирменных стандартах аудита, Положениях по бухгалтерскому учету, методических указаниях и рекомендациях.

Практическое использование полученных результатов позволит: -расширить возможности методики аудита внешнеэкономической деятельности в части полного удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности;

- повысить качественные характеристики информации, содержащейся в финансовой отчетности;

- обеспечить повышение уровня научности процесса преподавания теоретических учетных дисциплин за счет раскрытия классификации участников внешнеэкономической деятельности в разрезе выполняемых ими функций, а также за счет рассмотрения трехаспектной классификации нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности;

- повысить эффективность учета и аудита внешнеэкономической деятельности, сократить объем и сроки аудиторских процедур без повышения рисков.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования получили применение в практической деятельности ООО АФ "Эккаунтинг центр" (справка о внедрении от 22 октября 2010 г.), ООО "Таможенно-Транспортные Технологии" (справка о внедрении от 11 октября 2010 г.), а также в учебном процессе при преподавании дисциплин "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерская финансовая отчетность", "Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности", "Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей" студентам Кубанского государственного университета и его филиалов (справка о внедрении от 25 октября 2010 г.).

Выводы и рекомендации, полученные в ходе исследования, рассматривались и обсуждались на региональных научно-практических конференциях: (Краснодар, 2006-2010 гг.), IV Всероссийской научно-практической конференции по проблемам учета, экономического анализа и контроля финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций (Воронеж, 2007 г.), VII Международной научной конференции молодых ученых, посвященной 70-летию Адыгейского государственного университета (Майкоп, 2010 г.), Международной научной конференции "Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее и будущее" (Краснодар, 2010 г.), а также семинарах и совещаниях.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 14 работах, из которых 4 опубликованы в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации. Общий объем опубликованных работ 4,3 п.л., весь объем публикаций принадлежит лично соискателю.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав основного текста, заключения, библиографию, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Кравченко, Роман Юрьевич

Заключение

Подводя итоги выполненного исследования актуальных проблем бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономической деятельности, можно заключить, что его задачи решены, а цель достигнута. В ходе исследования сформулирован комплекс констатаций, предложений и рекомендаций, имеющих значение для развития теории и практики бухгалтерского учета и аудита внешнеэкономической деятельности:

1. Обосновано уточнение цели аудита внешнеэкономической деятельности. Сложившаяся учетная практика в нашей стране приводит к тому, что бухгалтер вынужден вести не только бухгалтерский, но и налоговый учет. Совмещение бухгалтерского и налогового учета происходит в виду близости их информационных баз - первичных учетных документов. Другая причина совмещения - это желание сэкономить на оплате труда специалиста (либо целого отдела), который занимается только вопросами налогообложения. Существуют объекты, которые формируются исключительно в системе налогового учета, но находят свое отражения и в системе бухгалтерского учета и отчетности. В силу особенностей нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности, необходимо учитывать влияние международного законодательства, а также сложившихся обычаев международного деловогооборота.

Отсюда определение цели аудита внешнеэкономической деятельности изложено следующим образом: это выражение независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отра-эюения операций внешнеэкономической деятельности и их результатов, о правильности исчисления и отражения в учете налогов по этой деятельности, о соответствии их не только российскому законодательству, но и международному, в том числе сложившимся обычаям международного делового оборота.

2. В Федеральном Правиле (стандарте) аудиторской деятельности №29 "Рассмотрение работы внутреннего аудита" в отношении выводов внешнего аудитора, которые касаются работы службы внутреннего аудита, указано, что он (внешний аудитор) документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры. Но не указано, доносит он или нет информацию о качестве работы внутреннего аудита до пользователей отчетности.

С другой стороны, регуляторы рынков ценных бумаг требуют от организаций отчета о наличии эффективной системы внутреннего контроля (службы внутреннего аудита) и подтверждения этого факта внешним аудитором. Таким образом, на сегодняшний момент сложилась ситуация, когда существует необходимость оценки системы внутреннего контроля со стороны независимого эксперта, с другой стороны - предоставление пользователю результатов оценки работы внутреннего аудита законодательно не закреплено.

По нашему мнению, оценку эффективности работы системы внутреннего контроля необходимо отражать в аудиторском заключении. Для этого предлагается в Федеральный стандарт аудиторской деятельности "Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности" целесообразно внести дополнение в п. 3, обязывающее аудитора выражать мнение об оценке работы системы внутреннего аудита, в случае ее наличия в структуре проверяемого субъекта.

3. При проведении аудита особое внимание следует уделить получению информации непосредственно от контрагентов. Данный источник информации относится к внешним, и уровень доверия аудитора к нему значительно выше, чем к информации, полученной из внутренних источников. Однако данную информацию аудиторская организации может получить только в том случае, если непосредственно аудируемое лицо пошлет запрос контрагенту. Прохождение информации по пути "аудитор -аудируемое лицо - контрагент - аудируемое лицо - аудитор" занимает продолжительное время, при этом аудируемое лицо может всячески препятствовать проведению запроса, что, в конечном счете, скажется на времени получения ответа в сторону его увеличения.

В целях снижения временных затрат на создание аудиторских доказательств в Федеральном Законе "Об аудиторской деятельности" предлагается расширить возможности аудитора при получении необходимой информации от третьих лиц по запросу непосредственно аудитора, а не аудируемого лица. Для предотвращения неправомерных запросов со стороны аудиторов, необходимо предусмотреть требование одновременного предоставлениядокумента (по нашему мнению, им должна стать копия договора на оказание аудиторских услуг), подтверждающего полномочия на получение запрашиваемой информации.

4. Одним из направлений выполненного диссертационного исследования определено выявление особенностей использования аудиторских стандартов при проверке экспортно-импортных операций. Результатом проделанной работы служит предложенная классификация Правил (стандартов) аудита на предмет удовлетворения их условиям аудита внешнеэкономической деятельности и использования при построении внутрифирменных стандартов аудита внешнеэкономической деятельности.

Действующая система Правил (стандартов) классифицирована по трем категориям:

- общие для всех видов деятельности;

- существенно влияющие на аудит внешнеэкономической деятельности;

- ограниченно влияющие на аудит внешнеэкономической деятельности.

Классификация Правил (стандартов) аудита полезна при разработке внутрифирменных стандартов аудита внешнеэкономической деятельности. Она позволяет аудиторским организациям установить перечень стандартов, которые наиболее полно отражают специфику данного вида деятельности, а также стандартов, требующих специальной доработки или самостоятельной разработки на уровне аудиторской организации с учетом специфики внешнеэкономической деятельности аудируемых лиц.

5. Аудит деятельности, связанной с экспортом или импортом, предопределяет особые требования к объему информации, которую аудитору необходимо получить на этапе предварительного планирования. На основе данных предварительного планирования аудитор принимает принципиальное решение о проведении проверки либо об отказе от ее проведения. В случае принятия положительного решения о проведении проверки данные предварительного этапа необходимо учесть на всех последующих этапах проведения аудита.

С этой целью разработан внутрифирменный стандарт аудита "Предварительная экспертиза на этапе планирования аудиторской проверки внешнеэкономической деятельности", содержащий перечень информации, которую аудитор должен иметь на предварительном этапе планирования аудита организации - участника внешнеэкономической деятельности. Разработанный внутрифирменный стандарт позволяет в полной мере оценить специфику и масштабы деятельности организации, составить общий план и программу аудита, способствует тому, чтобы работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

На наш взгляд, необходимо квалификационный критерий установить на уровне внутрифирменных стандартов, в котором закрепить невозможность допущения к проверке в качестве аудитора лица, которое не имеет опыта во внешнеэкономической деятельности (но сохранить возможность участия в проверке в качестве ассистента аудитора в целях накопления такого опыта).

6. Программы аудита организаций экспортеров и импортеров разрабатываются лишь на уровне внутрифирменных стандартов. Исследования в области аудита внешнеэкономической деятельности, как правило, подробно не рассматривают специфику программ аудита, приводя лишь общие рекомендации к их составлению.

Разработанная авторская программа аудита организаций - участников внешнеэкономической деятельности, содержит перечень разделов бухгалтерского и налогового учетов (сегментов аудита), подлежащих проверке, аудиторские процедуры по существу, а также нормативные документы, которыми необходимо руководствоваться аудитору при проверке соответствующих участков. В ней объединены все ключевые моменты, которые выделяют разные авторы при описании программы аудита, а также добавлены необходимые, по нашему мнению, аудиторские процедуры, без которых аудит внешнеэкономической деятельности будет не полным. В программе приводятся специфические сегменты аудита, обобщены источники получения информации о деятельности организации, которая занимается внешнеторговой деятельностью.

7. Дана расширенная классификация участников внешнеэкономической деятельности в разрезе выполняемых ими функций. На наш взгляд, в Федеральном Законе "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" №164-ФЗ от 08.12.2003 г. дано пространное понятие участников внешнеэкономической деятельности - это любые российские и иностранные лица, обладающие правом осуществления внешнеторговой деятельности. Автором предложена классификация участников внешнеэкономической деятельности в разрезе выполняемых ими функций:

8. Внешнеэкономическая деятельность характеризуется усложненной структурой нормативного регулирования, так как регламентация взаимоотношений экономических субъектов является необходимым условием их нормального сосуществования и взаимовыгодного партнерства. Предложена четырехуровневая трехаспектная классификация системы нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности (непосредственно внешнеэкономической деятельности, бухгалтерского учета и аудита).

При построении структуры нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности особое внимание уделено четвертому уровню, к которому относятся распорядительные документы организации (устав организации, учетную политику организации, способы ведения документооборота, систему передачи информации между организациями и т.п.). На этом уровне аудит регулируется внутрифирменными стандартами аудиторских организаций.

Автором отмечено, что подавляющее большинство аудиторских организаций уделяет недостаточное внимание созданию внутрифирменных стандартов, которые раскрывают специфику аудита внешнеэкономической деятельности. Применение таких стандартов позволит повысить качественный уровень оказания аудиторских и сопутствующих услуг, расширит спектр предоставляемых услуг.

9. До 2007 г. в отношении счетов, открытых в банках, расположенных за пределами территории РФ, существовал особый порядок их открытия: требовалась предварительная регистрация открываемого счета в случае, если банк, в котором открывался счет, располагался не на территории государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег. С 1 января 2007 г. данная норма (п. 3 ст. 12 Закона "О валютном регулировании и валютном контроле) была отменена. В то же время сохранена норма п. 1 ст. 12 этого Закона, в которой записано: резиденты открывают без ограничений счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). Таким образом, существует неопределенность, так как в одном и том же регламенте имеет место ситуация, когда вводится норма, устраняющая ограничения, в то время, как норма, устанавливающая ограничения, ранее отменена. На наш взгляд, положение п. 1 ст. 12 Закона избыточное и вводит в заблуждение его пользователей. Предлагаем исключить указанную норму.

10. Установлено противоречие норм, указанных в различных регламентах. Так, в п. 7 ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (далее - ПБУ 3/2006) сказано: "пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемнымобязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату". В то время как п. 2 ст. 11 ФЗ "О бухгалтерском учете" предполагает, что бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции, без указания на возможность иного отражения операций.

По нашему мнению, необходимо внести изменения в требования ПБУ 3/2006, в соответствии с которыми в отношении экономически однородных объектов будет использоваться единая методика их учета, а именно будет производиться переоценка на отчетную дату и на дату совершения операций, как всей суммы дебиторской задолженности, так и в отношении всей суммы кредиторской задолженности, и, соответственно, активов и доходов. Это обеспечит увязку учетных операций с общепринятыми принципами бухгалтерского учета, а также единство требований законов и подзаконных актов, что позволит предоставлять пользователям бухгалтерской финансовой отчетности экономически достоверную и сопоставимую информацию.

11. По нашему мнению, учитывая специфику операций по приобретению импортных материально-производственных запасов, и, принимая во внимание вышеназванные доводы, предлагается формировать фактическую себестоимость импортных материально-производственных запасов на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". После отражения всех затрат, входящих в фактическую стоимость, она фиксируется и переносится на счет 10 "Материалы" (41 "Товары"). Остаток по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на конец месяца будет показывать наличие материально-производственных запасов в пути.

При оприходовании материально-производственных запасов на счет 10 "Материалы" (41 "Товары") отражается не только фактическая себестоимость приобретения материалов (товаров), которая не подлежит изменению в соответствие с п. 12 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", но и сам момент, после которого стоимость не подлежит изменению.

Затраты, учтенные после оприходования материально-производственных запасов на счет 10 "Материалы" (41 "Товары"), не влияют на увеличение стоимости материалов (товаров), тем самым не будут искажены показатели учета и отчетности, так как по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на тот момент не будет активов и при просмотре счета несоответствие легко выявить, так как будут отражены суммы без количества. Данное предложение направлено на повышение эффективности системы внутреннего контроля в организации, что, в свою очередь, приведет к сокращению объемов аудиторской выборки и увеличению производительности работы аудитора.

Результаты и предложения выполненного исследования направлены на развитие методики учета и аудита внешнеэкономической деятельности, совершенствование нормативного регулирования данной сферы деятельности, а также на повышение эффективности ее аудита.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Кравченко, Роман Юрьевич, 2011 год

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.93 г. (с изм. от 31.12.08 г.) // СПС Консультант-Плюс.

2. Конвенция о договорах международной купли-продажи товаров. Вена, 11 апреля 1980 г.

3. Конвенции об отмене требований легализации иностранных официальных документов (конвенция об апостилях): Гаага. 1961 г.

4. Международные правила толкования торговых терминов "Инко-термс 2000". Публикация международной торговой палаты №560 и №620.

5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.94 г. №51-ФЗ (в ред. от 27.12.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 26.01.96 г. №14-ФЗ (в ред. от 17.07.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

7. Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.01г. №197-ФЗ (в ред. от 25.11.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный Закон №146-ФЗ от 31.07.98 г. (в ред. от 03.11.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный Закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. (в ред. от 27.11.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

10. Таможенный кодекс Российской Федерации: Федеральный Закон №61-ФЗ от 28.05.2003 г. (в ред. от 16.04.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

11. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон №195-ФЗ от 30.12.01 г. (в ред. от 04.07.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

12. О бухгалтерском учете: Федеральный закон №129-ФЗ от 21.11.96 г. (в ред. от 28.09.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

13. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон №307-Ф3 от 30.12.08 г. (в ред. от 01.07.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

14. О рынке ценных бумаг: Федеральный закон №39-Ф3 от 22.04.96 г. (в ред. от 04.10.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

15. О международных договорах Российской Федерации: Федеральный Закон №101-ФЗ от 15.07.95 г. (в ред. от 01.12.07 г.) // СПС Консультант-Плюс.

16. О валютном регулировании и валютном контроле: Федеральный Закон №173-Ф3 от 10.12.03 г. (в ред. от 22.07.08 г.) // СПС Консультант-Плюс.

17. Об основах государственного регулирования внешнеэкономической 1 деятельности: Федеральный закон №164-ФЗ от 08.12.03 г. (в ред. от 03.11.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

18. Об экспортном контроле: Федеральный закон №183-Ф3 от 18.07.99 г. (в ред. от 07.05.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

19. Об электронной цифровой подписи: Федеральный Закон №1-ФЗ от 10.01.02 г. (в ред. от 08.11.07 г.) // СПС Консультант-Плюс.

20. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон №115-ФЗ от 07.08.01 г. (в ред. от 27.07.10 г.) // СПС Консультант-Плюс.

21. О государственном регулировании внешнеторговых сделок: Указ Президента РФ №1209 от 18.08.96 г. // СПС Консультант-Плюс.

22. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторскойдеятельности: Постановление Правительства РФ №696 от 23.09.02 г. (в ред. от 19.11.08 г.) // СПС Консультант-Плюс.

23. О лицензировании и квотировании экспорта и импорта товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ №854 от 06.11.92 г. (в ред. от 14.02.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

24. О порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации: Постановление Правительства РФ №500 от 13.08.06 г. (в ред. от 02.10.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

25. О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок: Указ Президента РФ №1209 от 18.08.96 г. // СПС Консультант-Плюс.

26. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской федерации: Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.98 г. (в ред. от 26.03.07 г.) // СПС Консультант-Плюс.

27. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу: Приказ Минфина РФ № 180 от 01.07.2000 г. // СПС Консультант-Плюс.

28. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ №94н от 31.10.00 г. (в ред. от 18.09.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

29. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО: Постановление Правительства РФ №283 от 06.03.98 г. // СПС Консультант-Плюс.

30. О годовой бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ №97 от 12.11.96 г. (в ред. от 20.10.98 г.) // СПС Консультант-Плюс.

31. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ №67н от 22.07.03 г. (в ред. от 18.09.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

32. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ №60н от 06.10.08 г. (в ред. 11.03.09 г.) // СПС Консультант-Плюс.

33. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ №43н от 06.07.99 г. (в ред. от 18.09.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

34. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006): Приказ Минфина РФ №154н от 27.11.06 г. (в ред. от 25.12.07 г.) // СПС Консультант-Плюс.

35. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ №44н от 09.06.01 г. (в ред. от 26.03.07 г.) // СПС Консультант-Плюс.

36. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99): Приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99 г. (в ред. от 27.11.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

37. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99): Приказ Минфина РФ №33 от 06.05.99 г. (в ред. от 27.11.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

38. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008): Приказ Минфина РФ №107н от 06.10.08 г. // СПС Консультант-Плюс.

39. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты: Постановление Госкомстата РФ №1 от 05.01.04 г. // СПС Консультант-Плюс.

40. О "Рекомендациях по минимальным требованиям к обязательнымреквизитам и форме внешнеторговых контрактов": Письмо ЦБ РФ №300 от 15.07.96 г. // СПС Консультант-Плюс.

41. О Вольфсбергских принципах: Письмо ЦБ РФ №24-Т от 15.02.01 г. // СПС Консультант-Плюс.

42. Об утверждении "Порядка ведения кассовых операций в Российской федерации": Письмо ЦБ РФ №18 от 04.10.93 г. (в ред. от2602.96 г.) // СПС Консультант-Плюс.

43. Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации: Инструкция ЦБ РФ №111-И от 30.03.04 г. (в ред. от 29.03.06 г.) // СПС Консультант-Плюс.

44. Положение об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт: утв. ЦБ РФ №266-П от 24.12.04 г. (в ред. от 23.09.08 г.) // СПС Консультант-Плюс.

45. Об ответственности за непредставление информации об открытии или закрытии валютных счетов: Письмо МНС РФ №14-3-04/218-Г530 от 01.02.02 г. // СПС Консультант-Плюс.

46. Обязаны ли налогоплательщики представлять в налоговые органысведения об открытии (закрытии) депозитных и транзитных валютных счетов?: Письмо Минфина РФ№03-02-07/1-304 от 09.06.09 г. // СПС Консультант-Плюс.

47. Аудит в условиях компьютерной обработки данных: Правило (стандарт) аудиторской деятельности одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ Протокол №2 от 22.01.98 г. // СПС Консультант-Плюс

48. Адаме Р. Основы аудита. Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, 1995. 398 с.

49. Акилова Е.В. Оценка материально-производственных запасов в бухгалтерском учете организаций // Современный бухучет. 2007. №9.

50. Андреев В Д. Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 2004. 316 с.

51. Астахов В.П. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности. Тесты и ситуации: Учеб. пособие. Ростов н/Д.: Феникс, 2006. 256 с.

52. Астахов В.П. Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности. Ростов н/Д.: Феникс, 2005. 448 с.

53. Аудит импортных операций: практ. Пособие / Под ред. проф. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 190 с.

54. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, A.A. Савин, JI.B. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. 3-е изд., пере-раб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003, 583 с.

55. Аудит экспортных операций: практ. пособие / Под ред. проф. В.И.

56. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 157 с.

57. Бабченко Т.Н. Учет внешнеэкономической деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.

58. Баканов М.И., Шеремет АД. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 2007. 536 с.

59. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. М: Дашков и Ко, 2006. 312 с.

60. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 2000. 528 с.

61. Богатая И.Н., Хахонова H.H. Практикум по аудиту. Ростов н/Д: Феникс, 2007. 283 с.

62. Будакова Н.И. Командировочный документооборот // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. №12.

63. Бычкова С.М. Особенности учета импортных торговых операций // Аудиторские ведомости. 2004. №10.

64. Бычкова С.М. Итыгилова ЕЮ. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / Под. ред. С.М. Бычковой. М.: Проспект, 2007. 432 с.

65. Васильев Д.М. Признание выручки российскими и международными стандартами отчетности//Консультант, 2004 г. №11.

66. Григорьев Ю.А. Экспортные операции. Сырьевые ресурсы, промышленное оборудование, продовольственные товары, работы, услуги. М.: Книжный мир, 2003. 225 с.

67. Давыдова О.В. Международный контракт: на что обратить внимание при составлении? // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. №2.

68. Данилевский ЮА. Становление аудита в России // Бухгалтерский учет. 1995. №2. - С.39.

69. Демина ИД. Особенности бухгалтерского учета экспортных операций // Все для бухгалтера. 2007. №10.

70. Демина ИД. Особенности бухгалтерского учета импортных операций // Все для бухгалтера. 2007. №9.

71. Дихтяр А.И. Конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров и субсидиарное применение норм национального права по вопросу недействительности договора // Внешнеторговое право. 2004. №2.

72. Ефимова О.В. Финансовый анализ. М.: Бухгалтерский учет, 2002. 528 с.

73. Жуков В.Н. На что обратить внимание бухгалтеру при заключении внешнеторгового договора купли-продажи товаров // Бухгалтерский учет. 2005. №17.

74. Кизилов А.Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М: Экс-мо, 2006. 320 с.

75. Ковалев С.Г., Малъкова Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах (для бухгалтеров). М.: Финансы и статистика, 2007. 296 с.

76. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Перспектива, 2004. 321 с.

77. Кондрашова Р.А. Особенности отражения в бухгалтерском учете поступления товаров от иностранных поставщиков // Финансовая газета. 2008. №44.

78. Кулинина Г.В., Шалашова Н.Т., Юшкова С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций: учеб. пособие 2-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2006. 296 с.

79. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. 232 с.

80. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 592 с.

81. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1999. 1135 с.

82. Мощенко Н.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие М.: Финансы и статистика, 2007. 272 с.

83. Нечипоренко Е.А. Внешнеторговые договоры: особенности заключения // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2007. №23.

84. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1999. 496 с.

85. Никитин В.В. Изменения в учете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте // "Страховые организации: бухгалтерский учет и налогообложение". 2007. № 1.

86. Овсийчук М.Ф., Демина ИД. Бухгалтерский учет и контроль внешнеэкономической деятельности организаций: учеб. для ВУЗов 2-е изд. М.: КноРус, 2009. 208 с.

87. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка. М.: ИТИ Технологии, 2008. 944 с.

88. Паздерова В.Ю. К вопросу об отражении курсовых разниц, возникающих по вкладам в уставный (складочный) капитал // Все для бухгалтера. 2006. №24 (192).

89. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.

90. Панкова C.B. Связь международных стандартов аудита и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2002. №1.

91. Райзберг БА., Лозовский JI.HI., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2006. 495 с.

92. Робертсон Дж. К. Аудит, пер. с англ. М.: Инвест Фонд, 1993. 498 с.

93. Робертсон Дэю. Аудит, пер. с англ. M.: KPMG, Аудиторская фирма "Контакт", 1998. 496 с.

94. Селивановский A.C. Особенности внешнеэкономического договора // Бухгалтерский учет. 2005. №18.

95. Семенихин В.В. Внешнеторговые бартерные сделки // Аудит и налогообложение. 2007. №3.

96. Семенихин В.В. Расчеты с учредителями: бухгалтерский и налоговый учет денежных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал // "Все для бухгалтера". 2010. №2.

97. Соколов Я.В., Соколов ВЯ. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. 1999. № 2.

98. Соколов Я.В. Терехов A.A. Очерки развития аудита. М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. 374 с.

99. Стуков CA. Причины недостаточной востребованности аудита // Бухгалтерский учет. 1996. №12. - С. 38.

100. Трушникова Н.Т. Внешнеторговые договоры: как избежать ошибок при их заключении // Финансовая газета. Региональный выпуск. -2007. №9.

101. Ульянова Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение. М.: Бе-ратор-Пресс, 2004. 264 с.

102. Шалашова Н.Т. Некачественный товар от иностранного поставщика: бухгалтерский и налоговый учет // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2008. №30.

103. Шалашова Н.Т. Внешнеторговый контракт: бухгалтерский учет и налогообложение // Финансовая газета. Региональный выпуск. -2004. №43.

104. Шеремет АД., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 2003. 237 с.

105. Шеремет АД. Подготовка профессиональных бухгалтеров и аудиторов в соответсвии с международными стандартами // Бухгалтерский учет. 2004. №6.

106. Шеремет АД., Сущ В.П. Аудит: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2004. 410 с.

107. Шшкин С А. Все о валютных операциях. М.: Главбух, 2006. 128 с.

108. Юшкевич MA. Курсовые разницы по вкладам в уставный капитал Электронный ресурс http://www.rosbuh.ru/article.asp?rbaid=572.

109. ASB Exposure Draft Statement of Principles The Objective of financial Statements and Qualitative Characteristics of financial Information para 39 July 1991

110. Handbook of International auditing, assurance, and ethics pronouncements (2005). International Federation of Accountant.