Организация и развитие учета экспортных операций в коммерческих организациях

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Бурова, Елена Геннадьевна  
  
**Год:**

2011

**Автор научной работы:**

Бурова, Елена Геннадьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Ростов-на-Дону

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

201

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Бурова, Елена Геннадьевна

Введение.

Глава 1. Концептуальные основы учета внешнеэкономической деятельности.

1.1 Экономическая сущность и природа внешнеэкономической деятельности.

1.2 Исследование нормативно правовой базы регулирования и учета внешнеэкономической деятельности.

1.3 Особенности экспортных операций как объекта учета.

Глава 2. Организация финансового и налогового учета экспортных операций.

2.1 Современная методика финансового учета экспортных операций.

2.2 Совершенствование учета операций, выраженных в иностранной валюте.

2.3 Разработка методики раздельного учета налога на добавленную стоимость при реализации экспортной продукции.

Глава 3. Развитие методики учёта экспортных операций.

3.1 Разработка бухгалтерской модели учета экспортных операций и контроля ресурсного потенциала предприятия-экспортера.

3.2 Развитие методики учёта расходов на продажу экспортной продукции в системе управленческого учета на базе АВС-метода.

3.3 Использование методики составления стратегического производного балансового отчета в целях контроля и оценки реализации экспортной стратегии.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация и развитие учета экспортных операций в коммерческих организациях"

Актуальность темы исследования. По мере интеграции России в мировое хозяйство внешнеэкономическая деятельность, одним из приоритетных направлений которой является экспортная деятельность, становится все более важным и результирующим фактором ее экономической жизни. Включение России в мировое хозяйство, потребность в росте конкурентоспособности страны - это одновременно и инструмент, и одна из основных задач трансформации национальной экономики, соответствующая ведущим тенденциям мирового развития и государственным интересам, что является одним из объективных условий существенных изменений в российской системе учета и отчетности.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике РФ.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в РФ, которая включает также статистический и оперативно-. технический, учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма.

Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчетности, отчетности перед надзорными организациями.

В современной экономической ситуации особую важность приобретают вопросы обеспечения участников рынков достоверной информацией, что теснейшим образом связано с вопросами повышения качества бухгалтерской отчетности. Сегодня декларируется настоятельная потребность в создании понятной и прозрачной системы бухгалтерского учета и отчетности.

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

Степень разработанности проблемы. Проблемы совершенствования бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности предприятий всегда находились в центре внимания ученых экономистов.

Общие аспекты методологии и организации финансового учета экспортных операций нашли отражение в трудах отечественных ученых P.A. Алборова, В.П. Астахова, А.Н. Бархатова, Ю.А. Григорьева, О.И Дегтяревой, JI.B. Егорова, А.Ф. Ионовой, Г.В.Кулининой, Г.В. Лебедевой, И.А. Омельченко, Н.А.Тарасовой, В.Ф. Палия, В.В. Патрова, В.В. Покровской, H.H. Фирсовой, Н.Т. Шалашевой и др.; в зарубежной литературе эти проблемы затрагивают Дениелс Дж. Д., Мюллер Г., Радеба Ли X., K.M. Шмиттгофф и др.

Проблемы организации управленческого учета нашли отражение в трудах таких отечественных ученых как П.С. Безруких, М.В. Бахрушина, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, O.E. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Л.В. Попова, А.Н. Пыткин, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др. Среди зарубежных специалистов проблемы управленческого учета рассматривали такие ученые как Дж. Арнольд, К. Друри, М. Каррснбауэр, Р. Каплан, Р. Купер, Р. Мюллендорф, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Т. Хоутс, Р. Энтони и др.

Стратегические аспекты учета исследовались в трудах зарубежных и российских ученых: И.М. Агеева, Р. Акоффа, И.Ансоффа., И.Н. Богатой, К. Боумена, Э.К. Гильде, В.В. Затагиной, А.Н. Кизилова, Г.Е. Крохичевой, Э. Кэмпбелла, Н.Т. Лабынцева, М.Х. Мэскона, А.Д. Стрикленда, С.П. Суворовой, A.A. Томпсона, В.И. Ткача, К. Уорда, А.Н. Щемелева и др.

Однако следует отметить, что вопросы учета экспортных операций в коммерческих организациях, несмотря' на накопленный зарубежный и отечественный теоретико-практический опыт, до сих пор недостаточно изучены.

Публикации по проблемам учета внешнеэкономической деятельности затрагивают в основном вопросы теории и практики отдельных хозяйственных операций.

Таким образом, актуальность теоретического, методологического и практического решения проблем формирования системы учета экспортных операций, наличие ряда дискуссионных проблем обусловили выбор направлений исследования.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является развитие действующей системы учета экспортных операций в коммерческих организациях.

Для её достижения поставлены следующие задачи исследования, определяющие логику и структуру диссертации:

- провести ретроспективный анализ возникновения и развития экспортных операций с целью определения роли экспортных операций для народного хозяйства;

- выявить особенности экспортных операций, оказывающих влияние на организацию учета в коммерческих организациях;

- исследовать организацию финансового учета экономических субъектов различных организационно-правовых форм собственности, занимающихся экспортной деятельностью с целью выявления недостатков существующей организации учета расходов, доходов и операций, выраженных в иностранной валюте в .финансовом учете экспортных операций;

- разработать методику организации раздельного учета налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортных операций коммерческими организациями с целью повышения эффективности возмещения НДС из бюджета;

- сформировать и апробировать, бухгалтерскую модель экспортной деятельности коммерческих организаций для создания учетного механизма, обеспечивающего прозрачность и управляемость продаж экспортной продукции;

- разработать и апробировать методику организации- управленческого учета коммерческих расходов экспортной деятельности\* на базе соответствующей модели с применением АВС-метода, на его основе разработать формы управленческой отчетности;

- уточнить методику составления- стратегического производного балансового отчета для принятия стратегических решений в целях реализации экспортной стратегии.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступают экономические субъекты различных организационно-правовых форм собственности, занимающиеся экспортной деятельностью (ООО «Бизнес клуб», ОАО «Ейское», ООО «Концерн-ЮС», ООО «КрасЛес», ЗАО «Маяк». ООО «Мосанка», ОАО «Нива Кубани», СПК «Нива», ООО «Офис Трейд», СПК «Плодовое», ОООР «Приазовье», ООО «Реликтив», ОАО «Русский лес», ООО «Сибэкстур», ООО «Стандарт», ООО «СибЛес», ООО «Урал Азов», ООО «Хлеб Кубани», ОООР «ЮгЛес», ООО «Югэкспорт»).

Предметом исследования является комплекс теоретических, организационно-методических и практических проблем бухгалтерского учета экспортной деятельности. Объектом практической реализации исследований явились ООО «СибЛес», ООО «Урал-Азов» и ООО «Хлеб Кубани».

Теоретико-методологической основой исследования являются фундаментальные и прикладные научные труды отечественных и зарубежных авторов в области финансового, управленческого и стратегического учёта экспортной деятельности, статистические данные государственных органов и материалы организаций, занимающихся экспортной деятельностью, материалы научных докладов, конференций и семинаров.

Методологической основой исследования явились системный подход и методы статистического анализа, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и предложений:

Исследование выполнено в соответствии, с паспортом специальности ВАК Минобрнауки России 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика, раздел 1. «Бухгалтерский учет» п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Инструментарио-методический аппарат. Для решения поставленных задач в качестве инструментария применялись общенаучные и специальные методы: абстрагирование и конкретизация, историко-генетического анализа и синтеза, моделирование, агрегирование и дезагрегирование, анализ и синтез, дедукция, и индукция, методы сравнительного анализа, диалектический, логический, системный и комплексные подходы, формально-правовая проверка документов,, табличные и графические приемы визуализации экономико-статистических данных. Каждый из этих методов применялся в качестве основного, дополнительного или проверочного в соответствии с его функциональными возможностями и разрешающими способностями при поочередном решении поставленных автором задач. Выборочно-направленное использование данных методов, упорядоченное единым алгоритмом достижения цели, обеспечило надежность, аргументированность оценок и достоверность полученных выводов.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе международных договоров и конвенций, федеральных законов Российской Федерации, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ, нормативно-правовых актов Минфина России, Федеральной таможенной службы и иных органов исполнительной власти Российской Федерации, официальных статистических материалах, монографий, статей отечественных и зарубежных экономистов, материалов научно-практических конференций. В ходе исследования применялось анкетирование предприятий, использовались данные бухгалтерского учета и отчетности предприятий Краснодарского края, а также собственные расчеты автора.

Рабочая гипотеза исследования базируется на том, что повышение роли внешнеэкономической деятельности для народного хозяйства обусловливает потребность в формировании модели учета экспортных операций в коммерческих организациях на базе использования интернациональной модели финансового учета в разрезе финансового и управленческого учета в целях создания прозрачного и достоверного учетного механизма, обеспечивающего эффективность управления, контроля и определения результатов экспортной деятельности. ч

Положения, выносимые на защиту:

1. Организация бухгалтерского учета в коммерческих организациях во многом зависит от специфики отрасли, в которой функционирует хозяйствующий субъект. Внешнеэкономическая деятельность предопределяет процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию и обобщение, ведение синтетического и аналитического учета и т. д. В настоящее время нет единого подхода в определении особенностей учета экспортных операций в коммерческих организациях. В этих условиях необходимо провести анализ экспортной деятельности для выделения особенностей экспортных операций, оказывающих влияние в той или иной степени на организацию учета в коммерческих организациях. К особенностям учета экспортных операций отнесены: поэтапный контроль за движением товарно-материальных ценностей, в том числе за пределами таможенной территории РФ; уплата таможенных пошлин и сборов и освобождение от уплаты ряда внутренних налогов, раздельный учет НДС; применение различных форм расчетов, выбор которых продиктован сложившейся международной практикой на рынке; учет параллельно в рублях и в иностранной валюте, необходимость отражения курсовых разниц; наличие понятия «товарная партия»; учет расходов на продажу с детализацией по контрактам. Выявленные особенности необходимо принимать во внимание в рамках учетной системы коммерческой организации при отражении экспортных операций.

2. Учетно-аналитическое обеспечение включает в себя как финансовый учет, так и налоговый. Одной из главных современных проблем в области налогообложения экспортных операций является необходимость ведения раздельного учета по НДС с целью подтверждения- заявленного к возмещению налога. При этом методика организации раздельного учета не разработана, что привело к необходимости разработки методики раздельного учета НДС, обеспечивающей достаточно правильное и объективное исчисление части НДС, которая соответствует стоимости- материальных ресурсов, фактически использованных при производстве и реализации продукции на экспорт.

3. Оценка современной методики финансового учета экспортных операций в двадцати коммерческих организациях различных форм собственности позволила определить недостатки существующей системы учета экспортных операций. Устранить указанные недостатки позволит рекомендуемая модель учета экспортных операций в коммерческих организациях, основанная на интернациональной модели учета и ориентированная на создание рациональной системы учета экспортных операций и эффективной системы управления ресурсным потенциалом предприятия-экспортера.

4. В современных условиях в сфере товарного обращения идут процессы концентрации финансовых, материальных и трудовых ресурсов организации.

При осуществлении экспортных операций доля коммерческих расходов в структуре себестоимости экспортной продукции весьма значительна. Традиционные методы финансового учета коммерческих расходов не позволяют хозяйствующему субъекту с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность экспортных операций. В этих условиях особенно актуальной становится; разработка методики управленческого учёта коммерческих расходов, основанной на применении АВС-метода, которая обеспечит эффективное управление коммерческими расходами.

5. В последнее время многие коммерческие организации по мере интеграции в мировое хозяйство уделяют все большее внимание вопросам формирования экспортной? стратегии; В этих условиях стратегическое управление можно рассматривать в» качестве управления элементным состоянием экономики коммерческой организации: Для обеспечения такого управления необходимо располагать, информацией о факторах, оказывающих влияние на реализацию экспортной стратегии. В процессе исследования нами установлено, что при; формировании^ экспортной стратегии коммерческой организации необходимо использовать 4-х уровневую модель влияния внешних факторов. Исходя из этих позиций, необходимо уточнить методику составления стратегических производных балансовых отчетов в целях контроля и оценки реализации экспортной стратегии;

Научная новизна диссертационного исследования состоит в обосновании теоретико-методологических положений и разработке организационно-методических рекомендаций, направленных на развитие действующей системы учета экспортных операций в коммерческих организациях. Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну диссертационного исследования, заключаются в следующем:

1.Выявлены особенности учета экспортных операций, к числу которых отнесены: поэтапный контроль за движением товарно-материальных ценностей, в том числе за пределами таможенной территорией РФ; уплата таможенных пошлин и сборов и освобождение от уплаты внутренних налогов, раздельный учет НДС; применение различных форм расчетов, выбор которых продиктован сложившейся международной практикой на рынке; учет параллельно в рублях и в иностранной валюте, необходимость отражения курсовых разниц; наличие понятия «товарная партия»; учет расходов на продажу с детализацией по контрактам. Учет данных особенностей позволит определить, теоретическую основу модели учета экспортных операций в коммерческих организациях.

2. Обоснован методический подход к ведению раздельного учета налога на добавленную стоимость- при осуществлении экспортных операций коммерческими организациями, . предполагающий закрепление механизма ведения раздельного . учета в учетной- политике организации; введение дополнительных субсчетов первого и второго порядка в соответствии с объектами раздельного учета; распределение суммы, «входного» НДС междуоблагаемыми и не облагаемыми налогом операциям; определение суммы экспортного НДС исходя из фактических затрат на реализованную продукцию; учет сумм НДС, по которым экспорт подтвержден и не подтвержден, что позволит повысить, достоверность информации,' об- обязательствах перед бюджетом по НДС и эффективность возмещения НДС из бюджета.

3. Предложена модель учета экспортных операций в коммерческих организациях в разрезе двух вариантов учета. - интегрированной системы финансового и управленческого учета по элементам затрат и автономной системы финансового учета и управленческого учета по элементам затрат, обусловленная основополагающими принципами учета экспортных операций, включающая следующие агрегаты: организация- учета, учет экспортных операций, определение финансового результата, управление ресурсным потенциалом. Предложенная модель позволит сформировать прозрачный и достоверный учетный механизм, обеспечивающий эффективность управления, контроля и определения результатов экспортной деятельности.

4. Разработан алгоритм методики управленческого учета коммерческих расходов экспортной деятельности на базе использования АВС-метода и включающий 4 этапа: 1-ый этап - распределение расходов на ресурсы (группировка затрат на счете 36 «Затраты ABC» в разрезе процессов (операций); 2-ой этап - отнесение стоимости ресурсов на операции пропорционально показателям, отражающим степень использования данного ресурса в соответствующей операции; 3-ий этап - перераспределение стоимости операций; 4-ий этап - перенесение стоимости основных операций на объекты затрат (счет 38 «Затраты в разрезе потребителей»). Данная методика позволит получать комплексную и систематизированную • информацию о коммерческих расходах для разных уровней управления с целью последующего анализа и контроля этих затрат.

5. Уточнена методика составления стратегического производного балансового отчета, которая помимо1 общепринятых этапов предполагает на стратегическом этапе последовательную постановку на учет 4-уровневой модели факторов стратегическими балансовыми проводками с последовательным определением показателей чистых активов, что позволит моделировать различные ситуации, которые могут произойти при действии определенных стратегических факторов, а также последствия этих ситуаций, и организовать на этой основе эффективную систему контроля и управления собственностью, платежеспособностью, риском, оценить возможности и перспективы развития организации, реализовать стратегические решения и обосновать экспортную стратегию.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что выводы, и рекомендации, полученные в процессе работы, углубляют теоретико-методологические аспекты организации учета экспортных операций\* в коммерческих организациях, обеспечивают функционирование эффективной системы бухгалтерского учета экспортных операций, на их основе могут проводиться дальнейшие теоретические и методологические исследования в этой области.

Практическая значимость исследования состоит в том, что в ходе исследования разработан комплекс методик, внедренных в хозяйственную деятельность предприятий различных форм собственности. К важнейшим из них относятся: методические указания и рекомендации по организации финансового учета экспортной деятельности; рекомендации по организации управленческого учета коммерческих расходов экспортной деятельности; методические указания по организации раздельного учета налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортной деятельности; методические указания по использованию стратегических производных балансовых отчетов в управлении предприятиями, занимающимися, экспортной деятельностью.

Практическая значимость исследования, определяется возможностью использования положений и выводов органами исполнительной власти, осуществляющими регулирование внешнеэкономической сферы, внешнеторговыми предпринимательскими структурами. Реализация на практике рекомендаций и предложений, направленных на совершенствование системы бухгалтерского учета экспортной деятельности^ будет способствовать повышению эффективности и качества информационных ресурсов, снижению» трудоемкости учетно-отчетных процедур, усилению контрольной- функции учета при осуществлении экспортных операций.

Апробация; работы осуществлялась путем научных публикаций, выступлений на научно-практических конференциях. Разработанные в диссертации практические и теоретические рекомендации по совершенствованию учета экспортной деятельности апробированы на предприятиях ООО «СибЛес», ООО «Урал-Азов» и ООО «Хлеб Кубани».

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 8 работах общим объемом 4,37п.л., в том числе три статьи опубликованы в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

Логическая структура, концептуальная логика и объем диссертации.

Цель и задачи диссертационного исследования определили объем и последовательность его изложения. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложения. Работа изложена на 166 страницах, включает 17 таблиц, 14 рисунков и 21 приложение.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Бурова, Елена Геннадьевна

Заключение

Исследование экономической литературы позволило выделить экспортную деятельность в самостоятельный учетно-аналитический механизм; объект калькуляции, учета и контроля.

Проведенный анализ особенностей учета экспортных операций позволил нам выделить ключевые аспекты учета экспортных операций в коммерческих организациях: поэтапный контроль за движением товарно-материальных ценностей, в том числе за пределы таможенной территории РФ; уплата таможенных пошлин и сборов и освобождение от уплаты внутренних налогов, раздельный- учет НДС; применение различных форм расчетов, выбор которых может быть продиктован- сложившейся международной - практикой на рынке; учет параллельно в рублях и в иностранной- валюте, необходимость правильного отражения курсовых разниц; наличие понятия1 «товарная партия»; учет расходов на продажу с детализацией по контрактам. Выявленные особенности необходимо принимать во внимание в рамках учетной системы коммерческой организации при отражении экспортных операций.

Кроме вышеперечисленных ключевых аспектов учета в коммерческих организациях на организацию учета оказывает влияние предмет внешнеэкономической сделки. За последние пять лет основу российского экспорта составили топливно-энергетические товары, удельный вес которых в товарной структуре экспорта в этом период колебался-от 57,8% до 82,4%.

Анализ результатов научных исследований' и практических разработок показывает, что в различных исследованиях понятие «экспортные операции» и «экспортные сделки» рассматриваются« как синонимы. Понятие «экспорт» ограничивается рамками таможенного режима, при котором товары находятся на таможенной территории Российской Федерации в свободном обращении и вывозятся с таможенной территории Российской Федерации безобязательства об обратном ввозе их на таможенную территорию Российской Федерации.

Отсутствие любого из этих признаков означает, что данный таможенный режим не является экспортом.

По нашему мнению, рассмотренные определения экспортных операций требуют уточнения, поскольку не в полной мере раскрывают содержание таможенного режима — экспорт. Под экспортными операциями следует понимать предпринимательскую деятельность, связанную с продажей и вывозом товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе для передачи- их в собственность иностранному контрагенту.

Нами уточнены частные задачи\*учета экспортных операций,во взаимосвязи с основными задачами учета, закрепленными. ФЗ «О бухгалтерском\* учете». Так, формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, достигается путем формирования учетной политики предприятия\* с учетом особенностей экспортных операций; осуществления учета внешнеторговых операций в иностранной валюте и рублях; пересчет иностранной^ валюты\* в рубли необходимо производить на дату совершения операций и отчетную дату с отражением курсовой разницы на счетах бухгалтерского учета.

Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении- организацией» хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами решается за счет ведения синтетического и аналитического учета движения товаров по товарным партиям; обеспечения детального учета всех затрат и финансовых результатов по видам товаров по каждому внешнеторговому договору (контракту); организации валютного контроля внешнеторговых договоров (контрактов) на микроуровне.

Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости достигается за счет формирования учетной информации для принятия управленческих решений, на основе которых будет построены бухгалтерская модель учета экспортных операций в коммерческих организациях.

При проведении внешнеторговых операций участники сделки, как правило, используют в качестве средства платежа иностранную валюту.

Исследование состояния современной методики финансового учета экспортных операций проведено на основе анкетного исследования хозяйствующих субъектов различных правовых форм. Программа анкетного исследования организации учета экспортных операций охватила 20 коммерческих организаций. Полученные результаты обобщались по следующей методике в целях установления используемых методов организации учета и их особенностей:

- виды деятельности;

- используемые счета для учета расходов;

- используемые статьи, элементы для учета.расходов;

- определение фактической себестоимости;

- определение финансового результата.

Исходя из квалификационных признаков проведенного анкетного исследования, было идентифицировано наличие 5 вариантов организации учета.

1-й вариант: учет затрат ведется по статьям калькуляции на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» с последующим распределением и отнесением общехозяйственных расходов на счет 20. Распределение общехозяйственных расходов проводится пропорционально прямым затратам. Этот вариант используется вООО «СибЛес», ООО «Хлеб Кубани», ОАО «Ейское», СПК «Плодовое», ООО «Реликтив», ООО «Концерн-ЮС».

2-й вариант: учет затрат ведется по статьям калькуляции на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» с отнесением накладных расходов на счет 90 «Продажи». Этот вариант используется в ООО «Урал Азов», ОАО «Нива Кубани», СПК «Нива», ООО «ЮгЛес».

3-й вариант: учет затрат ведется по статьям калькуляции на счете 41 «Товары» и 44 «Расходы на продажу», при этом счет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» не используются. Этот вариант используется в ОАО «Русский лес», ООО «Мосанка», ООО «Югэкспорт», ООО «Сибэкстур»,. ООО «Приазовье», ООО «Офис Трейд».

4-й вариант: учет затрат ведется в единой системе бухгалтерского учета по элементам затрат на счетах 30 «Материалы», 31 «Оплата труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33- «Амортизация», 34 «Прочие», 37 «Отражение общих затрат». Этот вариант используется в ООО «КрасЛес», ООО «Стандарт».

5-й вариант: учет затрат ведется по элементам затрат на счетах 30 «Материалы», 31 «Оплата труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие», 37 «Отражение общих затрат» и 39 «Незавершенное производство» с автономной системой счетов управленческого учета (счет 27 «Распределение общих затрат»). Этот вариант используется в ООО «Бизнес клуб», ЗАО «Маяк».

Исходя их данных анкетного исследования, можно выделить основные недостатки существующей в России системы учета экспортных операций:

-использование соответствующих статей затрат, количество которых достигает до 200 статей и подстатей;

- алгоритм учета затрат и калькулирование себестоимости экспортной продукции включает до 8 шагов, что приводит к сложному, громоздкому учету экспортных операций и неточному определению себестоимости экспортной продукции;

- контроль себестоимости и финансового результата включает множество учетно-контрольных точек (от 600 до 1000), в результате чего теряется его эффективность;

- определение трех видов фактической себестоимости: производственной, отгруженной и реализованной;

-затраты отражаются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» с последующим распределением на счет 20 «Основное производство», 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»;

- определение финансового результата по обычным видам деятельности и прочим.

Исследование действующей системы учета экспортных операций позволило сделать вывод о необходимости, разработки модели учета экспортных операций в коммерческих организациях, ориентированной на создание рациональной системы учета экспортных операций и эффективной системы управления ресурсным потенциалом коммерческой\* организации.

В ходе анкетного исследования также установлено, что уполномоченные банки резидентам открывают текущий валютный и транзитный валютный счет и по каждому счету формируют банковские выписки. В связи с этим организации ведут аналитический учет по текущему валютному и транзитному валютному счету по каждой иностранной^ валюте. Большинство авторов также рекомендуют использовать субсчета «Транзитный валютный счет» и «Текущий валютный счет». Это необоснованно делает действующую систему учета валютных операций громоздкой и трудоемкой. Открытие уполномоченными банками двух видов валютных счетов (текущего и транзитного) связано с требованием инструкции Центрального Банка РФ от

30.03.2004г. №111-й «Об обязательной продажи валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ», несмотря на то, что с 01.01.2007г. ст. 21 Закона № 173-Ф3, устанавливающая обязательную продажу части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, утратила силу.

В соответствии с проводимым исследованием состояния^ и перспектив совершенствования организации учета экспортных операций нами был направлен запрос в Центральный Банк Российской Федерации о необходимости открытия» и ведения транзитного\* валютного счета. Согласно информационному сообщению Центрального Банка Российской Федерации №12-1-6/3614 от 24.02.2009г. Инструкция №111-№ является действующей, и устанавливает порядок открытия текущего валютного счета и\* в связи с этим одновременно транзитного валютного счета для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций. Все поступления иностранной» валюты зачисляются на транзитный валютный счет, затем списываются для.осуществления продажи иностранной валюты, для оплаты расходов и платежей, в частности оплататранспортировки, страхования и экспедирование грузов; для зачисления« на текущий валютный^ счет.

Анализируя нормативно-правовые документы можно сделать\* вывод об отсутствии необходимости открытия и ведения-транзитного валютного счета, поскольку порядок осуществления валютных операций предприятий-экспортеров и порядок использования текущих валютных счетов не установлен органами валютного регулирования. Это означает, что согласно Закону №173-ФЗ валютные операции« осуществляются, счета открываются, и операции по счетам проводятся без ограничений. Таким образом, с текущего валютного счета резидент может осуществлять продажу иностранной валюты, осуществлять расчеты с посредниками и другие переводы иностранной валюты.

Для упрощения ведения учета валютных операций, сокращения документального оформления, быстроты зачисления экспортной выручки на текущие валютные счета необходимо использовать текущие валютные счета без обязательного открытия транзитного валютного счета.

Дополнительно в рамках исследования нами проведено анкетирование хозяйствующих субъектов для диагностики состояния раздельного учета затрат. В ходе анкетного исследования было идентифицировано наличие четырех вариантов организации раздельного учета НДС при экспорте.

1-й вариант: прямой раздельный учет на. дополнительных субсчетах к счетам 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 19 «НДС по приобретенным ценностям». Этот вариант используется в ООО «Концерн-ЮО», ООО «Офис Трейд», ООО «Сибэкстур».

2-й вариант: раздельный^ учет с распределением «входного» НДС пропорционально выручке от реализации на экспорт и на внутреннем рынке. Этот вариант используется в ООО «СибЛес», ОАО «Ейское», ООО «Урал Азов», ООО «ЮгЛес», ЗАО «Маяк», ООО «Мосанка», ООО «Югэкспорт», ООО «КрасЛес».

3-й вариант: раздельный учет затрат с корректировкой вычетов на долю подтвержденного- экспорта. Этот вариант используется\* в ООО» «Реликтив»,. ОАО «Нива Кубани», СПК «Нива», ОАО «Русский лес».

4-й вариант: раздельный, учет затрат распределением «входного» НДС пропорционально себестоимости экспорта. Этот вариант используется в ООО «Хлеб Кубани», СПК «Плодовое», ООО «Приазовье», ООО «Стандарт», ООО «Бизнес клуб».

Первый вариант раздельного учета в большинстве случаев организовать сложно, поскольку при закупке товарно-материальных ценностей точно установить, в какой деятельности они будут использованы, невозможно.

Второй вариант раздельного учета не всегда позволяет обеспечить объективность системы учета «входного» НДС, поскольку закупки и продажи не всегда распределяются по налоговым периодам равномерно. Кроме того, объем выручки от реализации экспортной продукции часто значительно превышает объем выручки продукции на внутреннем рынке за счет более •высоких цен реализации.

Третий вариант раздельного учета НДС представляет собой усложненный вариант распределения НДС пропорционально выручке. Сумма «входного» НДС, относящаяся к реализованной в налоговом периоде экспортной продукции и НДС, приходящийся на неподтвержденный экспорт за прошлый налоговый период, корректируется на долю экспорта, подтвержденного в текущем периоде в общем объеме экспорта за этот период. Такой вариант раздельного учета позволяет увеличивать вычеты по НДС в случае не подтверждения экспорта.

Четвертый вариант раздельного учета НДС предполагает, .что все расходы изначально предназначены для операций на внутреннем рынке, а затем по мере отгрузки продукции на экспорт, по итогам каждого» налогового периода, рассчитывается сумма экспортного НДС, которая восстанавливается\* в соответствии с требованиями Минфина России. За основу распределения «входного» НДС берется общая фактическая себестоимость выпущенной продукции, себестоимость экспорта и количество продукции, отгруженной на экспорт.

Исходя из этих позиций, диссертантом разработана методика ведения раздельного учета НДС, предполагающая- определенную^ систематизацию данных на основе первичных документов с целью формирования достоверной информации об обязательствах перед бюджетом по НДС.

Методика ведения раздельного учета предполагает последовательное выполнение определенных этапов.

На первом этапе в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» необходимо закрепить механизм ведения\* раздельного учета в учетной политике предприятия, позволяющий контролирующим органам проверить правильность произведенных налогоплательщиком расчетов.

На втором этапе вводятся дополнительные субсчета первого и второго порядка в соответствии с объектами раздельного учета.

Объектами раздельного учета при экспорте товаров являются:

- материально-производственные запасы; затраты на производство и продажу товаров;

-НДС по приобретенным ценностям;

-выручка от продажи;

-расчеты с бюджетом по НДС.

На третьем этапе необходимо распределить сумму «входного» НДС между облагаемыми и не облагаемыми налогом операциям, в том случае если организация не\* только реализует товары по разным ставкам, но и- проводит операции по реализации, не облагаемые НДС. В этом случае раздельный учет ведется в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ.5 Основной'задачей этого этапа является отделение суммы возмещаемого «входного»- НДС от невозмещаемого.

На четвертом- этапе осуществляется раздельный учет, исходя из фактических затрат на реализованную продукцию, сформированных по данным^ бухгалтерского учета.

На пятом этапе осуществляется раздельный учет сумм НДС, по которым экспорт подтвержден' и не подтвержден: Такая детализация связана с необходимостью включения в налоговую декларацию по НДС именно той суммы налога к возмещению, которая относится к операциям, подтвержденным полным пакетом документов, предусмотренный .пунктом 4 статьи 165 НК РФ.

Разработанная диссертантом методика деления НДС, предъявленного поставщиками, обеспечивает достаточно правильное и объективное исчисление той части НДС, которая соответствует стоимости материальных ресурсов, фактически, использованных при производстве и (или) реализации товаров на экспорт.

Исходя из проведенного исследования, нами разработана модель учета экспортных операций в коммерческих организациях, включающая два варианта учета:

1-й вариант: интегрированная система финансового и управленческого учета по элементам затрат;

2-й вариант: финансовый учет по элементам затрат с автономной системой управленческого учета.

Бухгалтерская модель учета экспортных операций состоит из пяти блоков: основополагающие принципы учета экспортных операций; организация учета экспортных операций; учет экспортных операций; финансовый результат и управление ресурсным потенциалом.

Предложенные варианты учета характеризуются> пятью блоками модели: основополагающие принципы учета экспортных операций; организация учета экспортных операций; учет экспортных операций; финансовый результат и управление ресурсным потенциалом. Пять блоков\* модели состоят из тринадцати агрегатов: принципы осуществления экспортных операций; принципы учета; нормативное регулирование учета экспортных операций; бухгалтерская документация; система\* счетов; синтетический и аналитический учет; финансовая отчетность; учет производственных запасов; учет затрат (учетные позиции); учет доходов; учет валютных операций при-осуществлении экспортных операций; фактическая- себестоимость; финансовый результат. Разработанная модель бухгалтерского учета экспортных операций ориентирована на создание достоверной, прозрачной и\* эффективной системы учета, которая позволяет повысить контрольные его функции и функцию управления, а также применять упрощенную процедуру таможенного оформления товаров.

По данным анкетного исследования организации' учета экспортных операций установлено, что доля коммерческих расходов в структуре себестоимости экспортной продукции составляет от 16 до 25% в 60% случаев и переносятся на объекты затрат пропорционально размеру трудозатрат, машинному времени, объему производства, продаж и т. д.

Однако в современных условиях при совершенствовании технологии производства, снижении его трудоемкости и материалоемкости, а также автоматизации процессов, доля прямых издержек снижается,, а доля косвенных расходов увеличивается. Более того, при осуществлении экспортной деятельности доля коммерческих расходов в общем объеме затрат достаточно велика, поэтому общепринятые подходы к распределению косвенных затрат могут привести к принятию неверных управленческих решений;

Операционно-ориентированный учет затрат - Activity based costing (ABC) - в состоянии решить обозначенную проблему. Метод ABC был разработан американскими учеными' Р. Купером и Р. Капланом в конце 80-х годов прошлого века. Начиная с 1991—1992гг. этот метод- получил широкое признание как основа для принятия стратегических решений, управления затратами и повышения прибыльности\* на основе контроля, эффективности бизнес-процессов.

В рамках диссертационного исследования ABC-метод внедрен в ООО «СибЛес» с помощью программы Ехсе1, что позволило сравнить точность калькуляции традиционным и операционно-ориентированный методами.

Процесс распределения коммерческих расходов с применением АВС-метода предполагает калькуляцию затрат в 4 этапа.

1-й этап:: распределение;: расходов наг ресурсы, сгруппированных в< управленческом учете на счете 36 «Затраты АВО» в, разрезе' процессов (операций), для каждого из которых предназначены соответствующие субсчета первого порядка.

2-й этап: отнесение стоимости ресурсов на операции пропорционально показателям, отражающим степень использования данного ресурса в соответствующей операции.

3-й этап: перераспределение стоимости обслуживающих и управляющих операций.

4-й этап: перенесение стоимости основных операций» на объекты затрат. Учет затрат в разрезе объектов может осуществляться как на общем счете, так и на отдельных счетах для каждого объекта. Для; удобства дальнейшего составления управленческой отчетности по коммерческим расходам и последующего ее анализа представляется необходимым выделить отдельный счет для распределения затрат в разрезе объектов калькулирования, например, счет 38 субсчет 1 «Затраты в разрезе видов продукции» в разрезе каждого вида продукции, и субсчете 2 «Затраты в разрезе покупателей» в разрезе потребителей.

В ходе проведенного исследования установлено, что данные, полученные АВС-методом, радикально отличаются от результатов традиционных методов! калькуляции, АВС-метод позволяет предприятию с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность операций; вычислять реальную себестоимость продукции-. Точное отнесение издержек на объекты калькуляции-позволяет определить нижнюю'границу цен, дальнейшее снижение которых относительно такой границы ведет к убыточности продукта.

Диссертантом разработаны учетные регистры и формы управленческой отчетности в соответствии с запросами пользователей этой отчетности. Составленные регистры управленческого учета по процессу позволят получать комплексную и систематизированную информацию о коммерческих расходах для разных уровней управления\* с целью-последующего анализа и контроля этих затрат. Объем и уровень детализации, этой информации для, каждого уровня» управления- процессом реализации^ продукции должен определяться, прежде всего, решениями, принимаемыми'на каждом уровне управления.

На высшем уровне управления, на основе анализа эффективности деятельности организации в целом и структуре финансового результата, принимаются стратегические решения по развитию или преобразованию отдельных процессов с целью повышения общей эффективности. На уровне управления подразделением оценивается эффективность отдельного процесса (вида деятельности, службы) и принимаются тактические решения по повышению эффективности выполнения отдельных функций. Функциональные и линейные менеджеры оценивают эффективность выполнения отдельных функций (или действий), осуществляют управление продуктами и непосредственную работу с отдельными группами покупателей.

Работа на внешних рынках характеризуется большим по сравнению с внутренними рынками уровнем рисков, обусловленным различиями в социальных, культурных, экономических, политических, правовых факторах зарубежных стран; более высоким уровнем конкуренции, высокими требованиями к качественным характеристикам товара, упаковке, маркировке, а также более высоким уровнем затрат, связанных с международными маркетинговымиисследованиями и реализацией экспортной стратегии. В этой связи при формировании экспортной стратегии необходимо оценить, насколько значительное влияние на нее оказывают те или иные внешние факторы.

В\* процессе исследования^ нами установлено, что при формировании экспортной стратегии предприятия необходимо использовать 4-х уровневуЮ' модель влияния внешних факторов. Данная» модель может быть использована для выявления ключевых факторов при разработке экспортной стратегии.

Исходя^ из этих позиций, диссертантом уточнена методика составления стратегического производного балансового отчета для контроля и оценки реализации экспортной стратегии. Алгоритм составления стратегического производного балансового отчета включает три этапа.

1-ый этап корректировочный: Первым шагом корректировочного этапа-является отражение информации об условных фактах хозяйственной« деятельности, последствиями которых могут быть условные активы и условные обязательства. На данном этапе осуществляется корректировка объектов актива и пассива исходного баланса; определение недооцененных, неучтенных, фиктивных и условных активов и обязательств. Использование системыкорректировок по уточнению объектов активов и обязательств позволяет снять с учёта фиктивные активы и обязательства и поставить на учёт неучтенные, условные активы и обязательства организации. Вторым шагом корректировочного этапа является учет результатов корректировки справедливой стоимости.

2-ой этап стратегический: определение фактического или ожидаемого влияния внешних и внутренних стратегических факторов на деятельность предприятия на основе корректировки на неопределенность и риск в выбранной оценки; постановка на учет этих факторов стратегическими балансовыми проводками; определение показателей чистых активов. На втором этапе рекомендована последовательная постановка на учет факторов микро- имакросреды в стране экспортера, факторов микро- и макросреды в стране импортера.

3-ий этап гипотетический: условная реализация активов и условное удовлетворение обязательств. Предложенная уточненная методика апробирована в ООО «Урал-Азов». На основе данных организации был составлен стратегический производный балансовый отчет с последующим отражением гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств.

Таким образом, производный балансовый отчет позволяет моделировать различные ситуации, которые могут произойти при действии определенных стратегических факторов, а также последствия этих ситуаций, и организовать на этой основе эффективную систему контроля и управления собственностью, платежеспособностью, риском, оценить возможности и перспективы развития организации, реализовать стратегические решения и обосновать экспортную-стратегию.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Бурова, Елена Геннадьевна, 2011 год

1. Агеев И.М. Моделирование, финансовый и управленческий учет резервной системы предприятия в условиях риска и неопределенности. Ростов н/Д: Изд-во СКНЦ ВШ, 2000г. - 132с:

2. Алборов P.A. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А.Алборов. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. 224с.

3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия./Пер. с англ. под ред Ю.Н.Каптуревского. СПб: Изд. "Питер", 1999. - 416 с.

4. Арифулин- Д.Р. Особенности бухгалтерского учета и контроля операций,по экспорту нефте и нефтепродуктов: Дис.канд. экон. наук. — М., 2005.-172с.

5. Арская Е.В. Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита-экспортных,операций: Автореф. канд. экон. наук. Белгород, 2002. - с. 23.

6. Астахов В.П. Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности / В.П.Астахов. 4-е изд. - Ростов н/Д.: Феникс, 2005. - 442с. -(Высшее образование).

7. Бакаев A.C. Изменения! в учете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте// Бухгалтерский учет. 2007. №5.-с.7-9

8. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Уч. пособие. 2-е изд., испр. И доп. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», 2005. - 312с.

9. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. М.-Филин, 2000.-808с.

10. Бахрамов Ю.М., Глухов В.В. Организация внешнеэкономической деятельности (Особенности менеджмента): Учебное пособие. — Серия «Учебники для вузов. Специальная литература». СПб.: Издательство «Лань», 2000. - 448 с.

11. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // Бухгалтерский отчет. -2001.-№5.-с. 67-68.

12. Белов- А.П. Базисные условия поставки товара bi экспортно-импортных контрактах // Российский внешнеэкономический вестник №8 (август). 2005. - с. 12-15.

13. Богатая И.Н. Учетные модели оценки« стоимости фирмы. Ростов н/Д:Изд-во СКНЦВШ, 2001. - 240с.

14. Большой словарь-справочник профессионального\* бухгалтера/ Под ред. Ю.А.Лукаш; М.: Книга; 2003. - 1050с.

15. Бондаренко Н.П. Таможенно-тарифное регулирование ВЭД. М.: ИКЦ' «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский!центр «МарТ», 2007. 240с.

16. Бондарь Д.В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности/Монография. Ростов н/Д: РРЭУ «РИНХ», 2004.

17. Боумэн К. Основы стратегического менеджмента./Пер. с англ. под ред. Л.Г.Зайцева, М.И.Соколовой. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. - 175 с.

18. Блаженкова Н.М. Формирование подсистемы, стратегического управленческого учета на промышленном^ предприятии:. Автореф. канд. экон. наук. Ижевск. 2004.- с. 24

19. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; Под ред. П.С. Безруких 4-е изд.,перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2002. - 576 с.

20. Бахрушина- М.А. Бухгалтерский- управленческий учет: Учебное пособие/ ВЗФИ. М.:Финстатинформ, 2000. - 359 с.

21. Вислова А.В: Учетная и аналитическая подсистемы экспортных операций в системе национальных счетов: Дис. канд. экон. наук. Орел, 2008. - 163с.

22. Воловик Л.А. Основы внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие / Л.А. Воловик; Калинингр. гос. ун-т. — Калининград, 2001. — 86 с.

23. Волков И.А. Таможенное регулирование внешнеторговой деятельности в Российской Федерации//Внешнеэкономический бюллетень. -2002.- №6.

24. Влад О.В. Подтверждаем ставку по НДС при экспорте товаров // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2008.- №6

25. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000: № 17. С. 63-66.

26. Галкина Е.В. Модель управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода ABC-COSTING // Управленческий учет. 2005. №2. с. 45-51.

27. ГерманВан дер Bee. История мировой экономики: 1945-1990. Пер. с франц. А.И. Тихонова. М.: Наука, 1994. - 413 с.

28. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ-21.10.1994) (ред. от 06.04.2011).

29. Гражданский Кодекс: Российской. Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ'(принятГДФС РФ 22.12.1995) (ред. от 19.10.2011)

30. Грачев Ю.Н: Внешнеэкономическая^ деятельность. Организация и техника»внешнеторговых операций: Учеб.-практ. пособие / Ю.Н." Грачев. М".: Бизнес-шк. «Интел-Синтез», 2000: — 544 с.

31. Григорьев Ю.А. Учет, анализ и контроль внешнеэкономической! деятельности и валютных операций. 2-е изд., перераб. и. доп. - М., 2001 - 316с.

32. Гусева Ж.Л. Особый порядок перехода права собственности // Российский налоговый курьер. 2003. №10. с.14-18

33. Дарбека Е.М. Особенности аудита экспортных операций предприятий: Дис.канд. экон. наук. Саратов.-2003.-185с.

34. Дегтярева О.И. Внешнеэкономическая деятельность/О.И.Дегтярева, Т.Н. Полякова, С.К.Сорнисов.-М.:Днло,2007.-424с.

35. Деньги. Банки. Кредит: Учебник/Г.Е.Алпатов, Ю.В.Базулине и др.; Под ред. В.В.Иванова, Б.И.Соколова. М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. -624с.

36. Демина И.Д. Особенности бухгалтерского учета экспортных операций // Все для бухгалтера; 2007. № 10 с. 9-15

37. Диденко Н.И. Основы внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации/Н.И.Диденко.-СПб. :Питер, 2004. 560с.38. «Доходы организации» Положение по бухгалтерскому учету (ЛБУ9/99), утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2006).i

38. Дымова И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета / И.А. Дымова; — Mi, 2000: —154 с;

39. Друри К. Управленческий и производственный; учет. Пер;, с. англ. -М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 783с.

40. Дэниеле Джон Д., Радеба Лис X. Международны» бизнес: внешняя среда и деловые операции./Пер. с англ., 6-е изд; Mf: Дело, 1998. - 456 с.

41. Дюмулен И.И. Международная торговоля. Тарифное и нетарифное регулирование: учебное издание М.:ВАВТ, 2004. - 529с.

42. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение:, 4-е изд. СПБ. : Питер, 2007: - 288с.

43. Затагина В.В. Финансовый, управленческий и\* стратегический учет заемного капитала; (моделирование, теория и? практика); Ростов н/Д: РГ'СУ, 2003.-200с.

44. Иванова И.Н. Внешнеэкономическая деятельность /под ред. И.Н. Иванова.-М.:ИНФРА-М,2008.-297с.

45. Ивашкевич В.Ь. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Экономистъ, 2006. 618с.

46. Инструкция о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации, утв. приказом ФТС от 04.09.2007г. № 1057

47. Ионова А.Ф. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации: учеб: Пособие для'студентов, вузов / А.Ф.Ионова, H.A. Тарасова. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 399с.

48. Исаков A.M., Исакова Т.А. Проблемы построения управленческого учета в организации. М.: ТГУ, 2002. - 418 с.

49. Карзаева> H.H. Активы, и обязательства в иностранной валюте: как отразить курсовые разницы // Бухгалтерский учет. 2007. № 8. с.22-27.

50. Керимов В.Э. Об организации управленческого учета // Бухгалтерский\*учет. 2004. № 14. с.44-45.

51. Кизилов А.Н: Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие/ А.Н. Кизилов, М:Н. Карасева. М.: Эксмо, 2006. - 320 с.

52. Клоцвот Ф. О выборе перспективы развития до 2010г.//Экономист №8, 2005г., с. 18-22.56: Кобрина И.А. Внешнеэкономическая» торговля России в 2008году// Российский внешнеэкономический вестник №4, 2009г., с.36-51.

53. Колас Б. Управление финансовой-деятельностью предприятия. -М. -1997.-643с.

54. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. Автореф. докт. экон. наук. М:, 2000.-60с.

55. Конституция Российской Федерации

56. Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров (Венская конвенция). Принята в 1980г. // Вестник ВАС РФ. 1994. - № 1. - С. 64 - 88.

57. Концепция развития таможенных органов Российской Федерации, утв. распоряжением Правительства РФ от 14.12.2005г. №2225-р.

58. Краснодарская таможня: итоги деятельности за 2007год //Юридический аспект. №1 (73) январь, 2008г., с.4.

59. Кузина E.JI. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Практ. пособие / E.JL Кузина. -М.: ПРИОР, 2000. — 190 с.

60. Куликов Г.В. Аудит экспортных операций: Дис. канд. экон. наук. -М.-2005.- 172с.

61. Кулинина Г.В., Шалашева Н.Т., Юшкова С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организации. М.: Бухгалтерский учет, 2003. 388с.

62. Курганова-E.H. Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности: Автореф. канд. экон. наук. -М\*., 2004. с. 25.

63. Лабынцев Н.Т., Столбунова Т.А. Использование системы производных балансовых отчетов в учете доверительной собственности // Аудит и финансовый анализ. 2004г.' - №2. - с.40-43.

64. Матвеева О.П. Организация и технология внешнеторговых операций: Учебное пособие. М., 2002. 120с.

65. Машков С. А. Что нужно «знать бухгалтеру о Законе «Об электронной цифровой подписи» // Бухгалтерский учет. 2002. - №20. - с. 48-50. •

66. Международные правила толкования терминов^- Инкотермс-2000 // Публикация Международной торговой палаты. 1999, №560.

67. Меркантилизм/Под ред. И.С. Плотникова. Л::ОГИЗ-СОЦЭРИЗ, 1935.

68. Михайлшг А.Н. Управление внешнеэкономической деятельностью фирмы: Учеб. пособие / А.Н. Михайлин; Моск. акад. экономики и,права. — М., 2000.-110 с.

69. Мицкевич A. ABC-costing для практического использования // Экономические стратегии. 2005. - №3. - с. 118-122

70. МСФО (IAS) 18. Выручка, редакция 1993г.

71. МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, ред. 2003г.

72. МСФО (LAS) 21 Влияние изменений валютных курсов, ред. 2003г.

73. Мэн Т.Богатство Англии во внешней торговле//Меркантилизм/Под ред. И.С. Плотникова. М. 1935.

74. Мэскон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента./Пер. сангл.-М.: "Дело", 1992.- с.501.

75. Мюллер Г. Учет: международная- перспектива: Пер. с англ. / Г.

76. Мюллер, X. Гернон, Г. Миик. — 2-е изд. — М^: Финансы, и статистика, 1999. — 136 с.

77. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ВДФС РФ 19.07.2000) (ред. от 19.07.2011 (с изм.и доп., вступающими в силу с 01.11.2011).

78. Овсийчук М.Ф.1 Бухгалтерский) учет и контроль внешнеэкономической деятельности- организаций/Овсийчук М.Ф.,Демина,И.Д.-М.гКнорус, 2008: 208с.

79. Окладников Д; Рационализация учетной политики // Проблемы теории и практики управления. 1999. N 5. С. 113-117.

80. Основы внешней экономической деятельности: Учебное пособие / Н.И. Кожухов, А.Э. Клейнхоф, Л.И. Кожухова М.: МГИУ, 2003 г. - 140 с.

81. Особенности учета экспортных торговых операций//Аудиторские ведомости. 2004. №8.//С.М.Бычкова, А.В.Аристархов.100. «О таможенном тарифе» Федеральный закон от 21 мая 1993 г. N 5003-1 (ред. от 08.12.2010).

82. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутренняя отчетность // Бухгалтерский учет. 2003.- № 13. С. 62-64.

83. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. -М.: ИНФРА-М, 2002. 456с.

84. Палий В.Ф., Палий. В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. 2000. N 17. С. 58-62.

85. Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учетаУ/Бухгалтерский- учет. 2006. -№7.- с. 55-60.

86. Панченко Т.М. Учет коммерческих расходов / Т.М. Панченко. — М.: Кн. мир, 2001.-312 с.106.' Парасоцкая Н.Н. Учет внешнеэкономическойдеятельности в газовой промышленности: Дис. канд. экон. наук. — М., 1997. — 181с.

87. Патров)В.В. Бухгалтерский учет валютных операций / В.В. Патров, М.Л. Пятов, Н.А. Заломина. М.: Финансы и статистика; 2000. — 336 с.

88. Пахомов С.А. Учет и анализ экспортных операций промышленных предприятий: Дис. канд. экон.- наук. Саратов, 2003. - 210с.

89. Пашук Н'.К. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности // Налоги. Инвестиции. Капитал. 2004. -№ 3-4.

90. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000, - № 19. с. 60-62.

91. Плотников А.Ю. Внешнеторговый контракт от «А» до «Я»: Практика подготовки и заключения / А.Ю. Плотников. — М.: ПРИОР, 2001. 221 с.

92. Покровская В.В. Организация и регулирование внешнеэкономической деятельности: Учебник. — М.: Юристъ, 2002. 456 с.

93. Попова Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие/ Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. М.: Дело и Сервис, 2006. - 224 с.

94. Правила определения таможенной стоимости1 товаров, вывозимых с таможенной территории) Российской' Федерации», утв. Постановлением Правительства РФ от 13.08.2006г. №500:

95. Прокушев Е.Ф. Внешнеэкономическая деятельность. Инкотермс 2000: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп.—М.: Издательско-торговая корпорация.«Дашков и К0», 2002.-307 с.

96. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство. М.: Эксмо, 2006. 224с.119. «Расходы организации» Положение по, бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина^РФ от 06.05.1999'№ ЗЗн (ред. от 27.11.2006).

97. Райан Б. Стратегический учет для» руководителя. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 616с.

98. Россия: Внешнеэкономические связи в условиях перехода к рынку /Под. ред. И.П. Фаминского. — М.: Международные отношения, 1993.- 280с.

99. Розенберг М.Г. Международная купля-продажа товаров (комментарий к законодательству и, практике разрешения споров). М.: Юридическая фирма «КОНТРАКТ», «ИНФРА-М», 2001. - 368с.

100. Румянцева Е.Е. Новая экономическая-энциклопедия.-М.: Инфра-М, 2005. 724 с.

101. Сагинёв А.В. Совершенствование учета внешнеторговой деятельности коммерческих организаций: Автореф. канд. экон. наук. -Тольятти, 2005. 30с.

102. Саутиева Т.Б. Методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в России//Российский внешнеэкономический вестник №8 (август).2006г., с.48-54.

103. Сидорина Т.В. Теория и практика« использования производных балансовых отчетов в< страховой деятельности. Ростов н/Д: РРСУ, 2003. 189с.

104. Семехин В.В. НДС при экспорте товаров // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2009. №5

105. Соколов Я.В. Управленческий' учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. 2000. №18. С. 50-52.

106. Стросовский JI.E. Внешнеэкономическая деятельность предприятия/ JI.E. Стросовский 4-е изд., перераб. и доп. - М.: КЭНИТИ- ДАНА, 2007. -799с.

107. Суворова С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология: Автореф. канд. экон.наук. Орел; 2007. - 53с.

108. Таможенный Кодекс Российской. Федерации, от 28.05.2003 N 61-ФЗ (принят ГД ФС РФ 25.04.2003) (ред. от 26.06:2008)

109. Теплов Л.П. Что считать. Популярные очерки по экономической кибернетике. -М.: Московский рабочий, 1970. 320с.

110. Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике: Учеб. пособие / В.А. Терехова; Ин-т финансового менеджмента. — М.: Перспектива, 1999. — 214 с.

111. Тишков В.Н. Внешнеторговая политика: тарифное и нетарифное регулирование внешней торговли: Учеб. пособие / В.Н. Тишков; СПбГУЭФ, Высш. экон. шк. СПб., 2001. - 186 с.

112. Ткач В.И., Агеев И.М., Ильченко Е.В., Крохичева Г.Е., Сеферова И.Ф. Финансовый и управленческий учет резервной системы предприятия. -Ростов н/Дону: Изд-во РГСУ, 2001. 103с.

113. Томпсон» A.A., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии./Пер. с англ. под ред. Л:Г.Зайцева, М.И.Соколовой. -М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. 576 с.

114. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.:ИНФРА-М, 2006.-218с.

115. Удовенко, С.П. Таможенный тариф' в регулировании внешней торговли: зарубежный опыт и российская практика1. СПб::Синтез-Полиграф, 200.-295с.

116. Фаминский И.П. Внешнеэкономический толковый словарь.-М.:ИНФРА-М, 2000- 512с.

117. Фатхутдинов P.A. Стратегический маркетинг: Учебник. — М.: ЗАО "Бизнес-школа "Интел-Синтез", 2000. 640 с.

118. Фирсова H.H. Внешнеэкономическая деятельность. Бухгалтерский учет и налогообложение: Практ. пособие / H.H. Фирсова, М.В. Костина. М.: ПРИОР, 1998.-142 с.г

119. Хасбулатова Р.И. Внешнеэкономическая деятельность предприятия,-М. Международные отношения,2001.-544с.

120. Хомидов А.У. Система учета и анализа внешнеэкономической s деятельности предприятий: Дисс. .канд. экон. наук. — М., 2000, .

121. Шалашова Н.Т. Бухгалтерский учет внешнеторговых операций. — М.:

122. Финансовая газета», 2004. 48 с.

123. Шанк Дж., Говиндараджан В! Стратегическое управление затратами. — СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. 288с.

124. Шапошников A.A. Классификационные модели, в бухгалтерском учете. М.: Финансы и, статистика, 1982. 144с.

125. Шишаев А.И. Регулирование международной торговли товарами / А.И. Шишаев. М.: Центр экономики и маркетинга, 1998. — 173 с.

126. Шиленко С.И. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности потребительской кооперации: Дне.канд.экон. наук. Белгород, 2000,-211с.

127. Шмиттгофф K.M. Экспорт: право и практика международной торговли: Пер. с англ. М.: Юридическая литература, 1993. 512 с.

128. Шмырева А.И. Система1 международных расчетов: структура, формы» и механизм функционирования / А.И. Шмырева; Новосиб. гос. акад. экономики и упр. Новосибирск, 1998. — 136 с.

129. Шустрова Н.Ш. Учет затрат на логистику/Бухгалтерский учет №1, январь, 2008г. с. 18-22.

130. Щемелев\* А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях: теория и методология: Автореф. докт. экон. наук. Ростов н/Дону, 2007. - с.43

131. Эбке В. Международное валютное право. М.: Международные < отношения, 1997.t 158. Экономика внешних связей России: Учебник для предпринимателя/

132. Под ред. доц. A.C. Булатова. М.: Издательство БЕК, 1995. 704 с.

133. Charles Davenant. An essay on the East-India trade, 1697.

134. Cooper R. The Rise of Activity-Based Costing. Part One: What is an Activity-Based Cost System? Journal of Cost Management, Vol. 2, № 2, (Summer 1988), pp. 45-54.

135. Cooper R., Kaplan R.S. Measure cost right: make the right decisions // Harvard Business Review, September October, 1988, pp. 96-103.

136. Cooper, R. Implementing an Activity-Based Costing System. Journal of Cost Management (Spring) pp. 33-42.

137. Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, Profit Priorities From Activity Based Costing, Harvard Business Review, May-June 1991, p. 130.

138. Kaplan, Robert S., In Defence of Activity-Based Cost Management, Management Accounting, Nov. 1992, p. 58.

139. Lewis Roberts, The treasure of traffique, 1641166. www.wto.org/english/rese/statise/its2008e/its08worldtradedeve.pdf