Аудит представительств иностранных юридических лиц в РФ

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Дроздова, Лада Александровна  
**Год:**

2000

**Автор научной работы:**

Дроздова, Лада Александровна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

250

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Дроздова, Лада Александровна

Введение

Глава 1. Изучение правовых и налоговых основ деятельности иностранных представительств независимым аудитором

1.1. Правовой статус иностранных представительств в РФ

1.2. Определение налогового статуса иностранных представительств

1.3. Регулирование правового и налогового статуса иностранных представительств в других странах

Глава 2. Оценка организации бухгалтерского учета в иностранных представительствах при проведении аудита

2.1. Оценка нормативного регулирования учета и особенностей учетной политики представительств иностранных компаний в РФ

2.2. Организация бухгалтерского учета в представительствах иностранных компаний в РФ и проблема гармонизации бухгалтерского учета разных стран

2.3. Особенности отчетности представительств иностранных юридических лиц в РФ

Глава 3. Организация и методика аудита представительств иностранных юридических лиц в РФ

3.1. Особенности организации и общая схема методики аудита иностранных представительств

3.2. Методика проведения аудиторских проверок представительств 122 иностранных юридических лиц на предварительном этапе

3.3. Методика проведения аудиторских проверок представительств иностранных юридических лиц на основном и заключительном этапах

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Аудит представительств иностранных юридических лиц в РФ"

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений в России неизбежно предполагает участие в ее экономике иностранного капитала. В настоящее время остро стоит проблема построения такого экономического механизма взаимоотношений с иностранными партнерами, который одновременно обеспечивал бы заинтересованность иностранных юридических лиц в расширении деятельности в национальном хозяйстве России в объемах и направлениях, соответствующих интересам нашей страны. Важную роль в создании такого экономического механизма призваны сыграть система налогообложения, организация бухгалтерского учета и иностранных юридических лиц и их представительств.

Иностранный капитал на российском рынке сегодня присутствует в самых разных формах: путем кредитования российских фирм, организации совместных предприятий, учреждения российских предприятий со 100 %-ным иностранным капиталом, а также в виде создания представительств и филиалов на территории России. При этом необходимо учитывать, что формы участия иностранного капитала оказывают существенное влияние на специфику правового и налогового статуса и особенности ведения бухгалтерского учета.

Пик выхода иностранных компаний на российский рынок путем создания в России своих представительств пришелся на 1992-93 годы. Тогда из-за политической и экономической нестабильности в России иностранные компании предпочитали не инвестировать средства в совместные предприятия. Присутствие иностранных фирм в России в форме представительства уменьшало риск их финансовых потерь, позволяло полностью контролировать свой бизнес без вмешательства со стороны российских партнеров и, кроме того, до некоторой степени избегать тяжелого бремени российских налогов и жестких правил валютного регулирований. Привлекательность российского рынка и льготы по налогообложению привели к настоящему буму роста количества постоянных представительств, функционирующих в России.

Всякое новшество сопряжено с различными трудностями. Опыт деятельности иностранных представительств в России обозначил ряд серьезных проблем. В частности, перед бухгалтерами открывающихся представительств встают вопросы: как организовать и вести бухгалтерский учет одновременно по российским стандартам, чтобы составлять отчетность для представления в налоговые органы России, и по стандартам страны инкорпорации для подготовки отчетов своей компании; как избежать двойного налогообложения? Представительства первыми столкнулись с проблемами ведения бухгалтерского учета в соответствии с российскими стандартами, с одной стороны, и с иностранными, с другой. В каждой стране действует своя национальная система учета. Однако можно выделить общие концептуальные основы или единые принципы, на которых строится финансовый учет и отчетность. Изучение практики работы иностранных представительств показало, что на данный момент очень актуален вопрос о гармонизации российских и международных стандартов учета.

Как показало проведенное исследование и практика работы иностранных представительств, в настоящее время отсутствует методика проведения аудиторских проверок в таких представительствах. Вместе с тем, несмотря на официальную отмену обязательного аудита иностранных представительств, бухгалтеры этих организаций испытываю^ острую потребность в аудиторских услугах по подтверждению достоверности отчетности и, в первую очередь, для целей налогообложения. Зачастую бухгалтеры представительств не справляются с потоком нормативных документов, выходящих в Российской Федерации, ищут самостоятельно решения своих проблем, которые далеко не всегда оказываются верными. К тому же следует иметь в виду, что представительства -иностранные, а с этим связано возникновение определенного рода рисков для широкого круга пользователей отчетности, в том числе и отечественных инвесторов. Поэтому существует объективная необходимость получения независимого мнения о достоверности отчетности и эффективности деятельности иностранных представительств. Поддерживая мнение большого числа экономистов и отмечая нецелесообразность отмены обязательного аудита, мы ставим задачу разработки методики инициативной аудиторской проверки, которая пригодится и в случае, если будет восстановлено требование проведения обязательного аудита иностранных представительств.

Аудит представительств непосредственно связан с аудитом деятельности иностранных юридических лиц. Сама деятельность иностранных представительств в России направлена на активизацию торговли и проникновение товаров на российский рынок. Она является своего рода подготовкой к проникновению иностранного капитала в РФ, переходной организационной формой для возникновения в дальнейшем совместных предприятий, филиалов, дочерних предприятий. Влияние представительств на развитие хозяйственной деятельности российских субъектов может проявляться в подготовке внедрения иностранного юридического лица на российский рынок с целью дальнейшего использования российских производственных мощностей.

Аудиторское заключение должно содержать мнение о достоверности бухгалтерского учета и отчетности иностранных представительств, их соответствии требованиям нормативных документов, а также оценку эффективности деятельности иностранных юридических лиц на российском рынке. Такой вывод о жизнеспособности иностранных представительств и реализации целей головной конторы аудитор может сделать после анализа характера проводимых представительством операций как с точки зрения рациональности проведения этих операций для головной конторы, так и с точки зрения соблюдения экономических интересов России. Это было бы выгодно тем российским юридическим лицам, с которыми имеет отношения иностранное представительство.

Актуальность исследования и выбор его направлений, прежде всего, обусловлена недостаточной теоретической, законодательной и практической разработанностью вопросов учета и аудита представительств иностранных юридических лиц в РФ.

Цель и задачи исследования. Основная цель исследования сводится к тому, чтобы опираясь на нормативную базу, результаты изучения правового статуса иностранных представительств, практику их функционирования на территории Российской Федерации, исследования характерных черт и проблем организации бухгалтерского учета иностранных представительств, разработать методику проведения аудита деятельности представительств иностранных юридических лиц, использование которой позволит аудиторам выразить мнение о достоверности учета и отчетности иностранных представительств, оценить его финансовое состояние и перспективы развития.

Данная целевая направленность исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

1) исследовать особенности организации аудита иностранных представительств в РФ, которые оказывают влияние на методику проведения аудита этих организаций;

2) изучить и оценить нормативные документы, регулирующие деятельность иностранных представительств в РФ, и разработать рекомендации по их совершенствованию;

3) исследовать особенности деятельности представительств иностранных юридических лиц в РФ и определить их влияние на организацию и порядок ведения учета и аудита;

4) изучить действующую практику учета и аудита представительств и на основании этого рассмотреть основные проблемы, возникающие в деятельности иностранных представительств;

5) предложить типологию возможных форм организации бухгалтерского учета в иностранных представительствах;

6) разработать предложения по рационализации и оптимизации ведения учета в иностранных представительствах.

Объектом исследования послужила финансово-хозяйственная деятельность представительств иностранных юридических лиц, в том числе представительств таких иностранных компаний в г. Москве, как «Сторк интернешнл» (Индия), которое занимается внедрением на российский рынок индийского чая, фирма «Бхарат Фордж» (Индия), специализирующаяся на внедрении полиграфического оборудования на российский рынок, фирма «А.С. МакКай Лтд» (Великобритания), основной деятельностью которой является изучение потенциальных возможностей российского рынка производителей радиотехнической продукции с целью представления отдельных ее видов на международном рынке фирмой «А.С.МакКай Лтд» совместно с российским производителем, рудная корпорация «АЙОК» (США), которая имеет около 20 филиалов по всей территории бывшего СНГ (в том числе в России, Казахстане, на Украине) и чья деятельность направлена на изучение российского рынка руд цветных металлов: алюминия, меди, никеля, драгоценных металлов, стального бизнеса, компания «Бетон-Скопье» (Македония), специализирующаяся на ведении ремонтных и строительно-монтажных работ, а также представительство голландской фирмы "Boomsma Consultancy Services" в Брюсселе в Бельгии, которое занимается оказаниемконсультационных услуг в области банковской деятельности. Разнообразный набор видов иностранных представительств свидетельствует о всестороннем обследовании с учетом особенностей видов деятельности представительств.

Методологические и теоретические основы исследования. Методология исследования включает сравнение сложившейся практики финансово-хозяйственной деятельности представительств в современный период в РФ и в разных странах, анализ международных соглашений об избежании двойного налогообложения, анализ действующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации, методы обобщения и синтеза. Правовой и фактологической основой явились законодательные акты Российской Федерации по вопросам аудита, бухгалтерского учета и налогообложения, инструкции, письма, разъяснения, консультации, международные соглашения по налогам, а также материалы стажировки в представительстве голландской компании «Boomsma Consultancy Services» в Брюсселе (Бельгия) и работы в представительстве индийской фирмы «Сторк интернешнл» в г. Москве. Источником информации для анализа послужили отчетные данные иностранных представительств.

Теоретической основой исследования явились научные труды в области теории бухгалтерского учета, аудита, стандарты аудиторской деятельности. При написании работы были изучены монографии и статьи по проблемам аудита таких ученых, как В.К. Андреев, С.Б. Барнгольц, Н.П. Барышников, А.Г. Грязнова, Ю.А. Данилевский, П.И. Камышанов, В.И. Петрова, В.И. Подольский, В.П. Суйц, А.А. Терехов, М.А. Терехов, В.А. Терехова, А Д.Шеремет; работы следующих зарубежных специалистов в области аудита: Э.А. Арене, М. Бенис, Рой Додж, Д.Р. Кармайкл, Дж. К. Лоббек, Роберт Монтгомери, Джек К. Робертсон, Пол Фридман. Всего 154 литературных источника, из них 27 источников на английском и 5 - на французском языках. Собраны и обработаны материалы финансово-хозяйственной деятельности вышеуказанных представительств.

Научная новизна работы заключается в:

1) разработке методики аудита, основанной на адаптации общих принципов аудиторских стандартов к специфике деятельности иностранных представительств; научную новизну содержат методологические принципы, положенные в основу аудита иностранных представительств, подход к построению программы аудита, позволяющий отразить в ней правовые, организационные, налоговые особенности иностранных представительств, оказывающие влияние на содержание аудита и проведение аудиторских процедур;

2) разработке и научном обосновании рекомендаций по совершенствованию форм организации бухгалтерского учета в иностранных представительствах;

3) разработке рекомендаций по совершенствованию нормативного регулирования деятельности иностранных представительств в области бухгалтерского учета и аудита.

Практическая значимость работы заключается в том, что теоретическое и методическое исследование проблемы доведено до практических выводов и методических рекомендаций, которые могут быть использованы в практике учета и аудита представительств иностранных юридических лиц в РФ, а также в практическом использовании разработанной в диссертации методики аудита иностранных представительств.

Рекомендуемые в диссертации направления совершенствования правового и налогового статуса иностранных представительств могут быть использованы органами законодательной власти, а также налоговыми органами при принятии нормативных актов, регулирующих деятельность иностранных представительств в России.

Практическое значение для аудиторов имеет предложенная в диссертации характеристика ошибок, выявляемых при аудиторских проверках, возможные пути предотвращения искажений отчетности.

Апробация результатов исследования заключается в том, что рекомендации и предложения, вытекающие из диссертационного исследования, внедрены и используются в практике работы представительств «Сторк интернешнл» в г. Москве и г. Краснодаре (Индия), «Бхарат Фордж» в г. Москве (Индия), «А.С. МакКай Лтд» в г. Москве (Великобритания), «АЙОК» в г. Москве (США), «Бетон-Скопье» в г. Москве (Македония).

Методика проведения аудита иностранных представительств была апробирована ЗАО «Аудиторской фирмой «КОНТЭК» при аудиторских проверках отдельных иностранных представительств.

Важнейшие положения работы были изложены при чтении лекций при подготовке профессиональных бухгалтеров в Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, при проведении занятий в студенческих группах по курсам: «Основы аудита» и «Практический аудит», а также в 11 публикациях общим объемом 5,5 п.л., из них 5,2 п.л. авторские, в том числе в таких статьях, как "Организация учета в представительствах иностранных юридических лиц", опубликованной в журнале "Бухгалтерский учет", "Особенности внешнего аудита представительств иностранных юридических лиц", опубликованной в журнале "Консультант бухгалтера", "Правовые основы деятельности представительств иностранных юридических лиц в России", «Особенности отчетности представительств иностранных юридических лиц в Российской Федерации, серии статей, посвященных сравнению бухгалтерских стандартов ГААП с российскими, опубликованных в журнале «Консультант» и сборнике издательства «Книжный мир», «Особенности учета в представительствах иностранных юридических лиц», опубликованной в журнале «Вестник Академии», «Особенности бухгалтерского учета и аудита в представительствах иностранных юридических лиц в Российской Федерации», опубликованной в сборнике «Труды Вольного экономического общества России: работы лауреатов конкурсов молодых ученых, студентов и школьников «Россия на пороге XXI века».

Объем и структура работы. Состав изучаемых проблем, характер и направленность выполненного исследования обусловили структуру диссертационной работы, которая включает введение, три главы и заключение. Работа содержит 13 таблиц и 15 рисунков в тексте, 14 приложений и список использованной литературы, включающий 154 наименования, среди которых монографические издания по аудиту, книги и статьи по

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Дроздова, Лада Александровна

Заключение.

Исследование действующей практики функционирования представительств иностранных юридических лиц в Российской Федерации, критическое изучение теоретической, нормативной и методической базы учета и аудита деятельности иностранных представительств позволили сделать ряд выводов и внести конкретные предложения и рекомендации как по рационализации и систематизации бухгалтерского учета, методики аудита в представительствах иностранных юридических лиц, так и по упорядочению нормативной базы, регулирующей деятельность представительств в России. Наиболее существенными среди них могут быть названы следующие:

1. Результаты проведенного исследования позволили сделать вывод о том, что основным направлением дальнейшего совершенствования нормативной базы, регулирующей деятельность представительств иностранных юридических лиц, должна стать гармонизация положений российского законодательства и соответствующих норм международного права. Понятия "резидента" и "нерезидента" какой-либо страны для целей налогообложенияприменительно к юридическим лицам не должно столь жестко привязываться к месту инкорпорации юридических лиц, а должно учитывать основное место финансово-хозяйственной деятельности компании, как это принято во всем мире. Таким образом, должно быть более четкое и более последовательное применение принципов резидентства и территориальности при определении налоговой юрисдикции иностранного юридического лица.

2. Необходимо четко разграничить терминологию, применяемую к формам представления интересов иностранных юридических лиц в РФ: понятия "постоянного представительства", "представительства" и "отделения" иностранного юридического лица. Целесообразно выделить два вида обособленных подразделений таких, как представительство» и «филиал», согласно гражданскому законодательству, и два вида налогового статуса иностранного юридического лица таких, как «отделение» (либо «представительский офис») и «постоянное учреждение». Предлагаем ввести следующую терминологии в отношении форм представления интересов иностранных юридических лиц в Российской Федерации, изложенную в виде следующей схемы:

Рисунок 1. Формы представления интересов иностранных юридических лиц в РФ.

Международная трактовка понятия «представительства» показывает, что «представительство» в гражданско-правовом смысле и «постоянное представительство» в налоговом смысле - не одно и то же. Термин «постоянное представительство» применяется исключительно в налоговом праве для определения налогового статуса иностранного юридического лица. Термин же «представительство» носит исключительно правовой характер и свидетельствует о гражданско-правовом статусе. Причем в качестве организационно-правовой формы представительство не может осуществлять основную деятельность иностранного юридического лица, то есть вести коммерческую деятельность, а лишь выполнять представительские функции. Наше гражданское законодательство говорит в общем о том же самом, однако практика несколько отличается от установленных законодательных норм.

К тому же, если мы обратимся к опыту создания иностранных представительств за границей, существует такая практика, что как только представительство собирается начать коммерческую деятельность, оно должно уведомить об этом соответствующие органы и тут же избрать любую другую организационно-правовую форму: либо филиал, который, как и по российскому законодательству, может осуществлять основную деятельность иностранного юридического лица, хотя сам таковым не является, либо же дочернюю компанию. На наш взгляд, целесообразно ввести для представительств иностранных компаний в России такую же норму. Тогда, возможно, отчасти коллизия норм налогового и гражданского законодательства отпадет. Если представительство с началом коммерческой деятельности будет приобретать новый правовой статус, регистрируясь уже как филиал, тогда становится совершенно очевидным, что термин «представительство» носит исключительно гражданско-правовой смысл и не имеет никакого отношения к налоговому статусу «постоянного представительства».

При определении понятия «постоянное представительство» следует обращаться к его трактовке в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения. Российской Инструкцией ГНС РФ от 16.06.95 г. № 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" не установлено разделение на «представительский офис» и «постоянное представительство» (хотя такое разделение присутствует во многих международных соглашениях с участием России). Представительский офис - это учреждение, выполняющее в основном информационные функции и налаживающее деловые контакты. В соответствии с общепринятыми в мире принципами, «представительский офис» налоговой ответственности не несет. Понятие «представительский офис» в основном соответствует определению «представительства» в гражданском законодательстве Российской Федерации, и введение такого понятия в налоговую инструкцию позволило бы отделениям иностранных юридических лиц более четко соблюдать не только налоговое, но и гражданское законодательство.

3. Анализ деятельности существующих аккредитационных и регистрирующих иностранные представительства органов показал, что весьма уместно было бы либо четко разграничить права и обязанности всех существующих на данный момент аккредитующих органов, либо же узаконить один единый аккредитующий орган, который самостоятельно держал бы связь с Государственной регистрационной палатой, вносящей аккредитованные представительства в Государственный реестр. Это позволит разграничить функции таких органов и несколько упростит саму процедуру получения иностранными представительствами аккредитации.

4. Сравнение трех моделей типовых соглашений об избежании двойного налогообложения: Модели ОЭСР, Модели ООН и Американской Модели, позволило сделать вывод о необходимости большей ориентации в процессе переговоров о заключении таких соглашений с разными странами на Модель ООН, так как на данном этапе такая модель, ориентированная на развивающуюся экономику, лучше отвечает условиям развития России.

5. Изучение практики ведения бухгалтерского учета в представительствах позволило нам предложить в диссертации следующую типологию характерных форм организации ведения учета и составления отчетности в таких представительствах в зависимости от их особенностей:

1. Финансово-хозяйственная деятельность отделений иностранных юридических лиц, которые не образуют на территории РФ постоянных представительств, сводится к расходованию выделяемых им средств по смете для целей представления интересов компании в России. Как правило, в их штате нет профессиональных бухгалтеров, и все учетные регистры такого представительства в лучшем случае состоят из кассовой книги, журналов операций по банковским счетам и регулярных отчетов в головной офис компании об израсходованных суммах. Российский персонал таких представительств обычно нанимается через УпДК (Управление дипломатическим корпусом) или другие подобные агентства, и все расчеты по взносам во внебюджетные фонды и по налогам с фонда оплаты труда производятся через эти агентства. Учет имущества таких представительств ведется головнымофисом, причем в соответствии с собственными учетными стандартами. В результате основная часть данных регулярных отчетов представительства, и отчетность отделения составляется специально нанятым бухгалтером или аудиторской фирмой по данным зарубежных учетных регистров.

2. Второй по распространенности способ организации учета - ведение счетов и учетных регистров в соответствии с системой бухгалтерского учета, принятой в данной компании (например, по американским стандартам GAAP - Generally Accepted Accounting Principles или по английским стандартам SSAP - Statements of Standard Accounting Practice). Такой подход предпочтителен для отделений крупных компаний и транснациональныхкорпораций, для которых преимущества совместимости учета являются основным фактором выбора. Бухгалтерия представительства является в этом случае одним из подразделений бухгалтерии головного офиса и ведет учет операций компании в России.

Объем учетных регистров и счетов, используемых такой бухгалтерией, зависит от функций представительства. Если вся деятельность фирмы в России сводится к представлению интересов компании или группы компаний, то такая деятельность финансируется головным офисом, и представительство ведет лишь счета затрат, денежных средств, реже - основных средств и финансовых инвестиций. Если представительство занимается основной деятельностью данного юридического лица и имеет доходы от такой деятельности, то в его бухгалтерском учете вводятся счета дебиторов, кредиторов, прибыли, реже - готовой продукции, незавершенного производства и производственных запасов.

Следует отметить, что в отличие от строительных, торговых и консультационных инофирм, иностранные компании, занимающиеся производственной деятельностью в России, предпочитают действовать через дочерние российские предприятия. Поэтому наличие у иностранного представительства полноценного бухгалтерского учета, как у предприятия, занимающегося производством, является скорее исключением из правил.

3. Наконец существуют представительства оффшорных компаний, созданных в свою очередь российскими учредителями исключительно для ведения бизнеса в РФ. Такие представительства работают в тесном сотрудничестве с "родственными" российскими компаниями и предпочитают вести учет по российским стандартам с небольшими изменениями, связанными со спецификой отчетности иностранного юридического лица. Аналогичны^ выбор может быть сделан, если иностранное юридическое лицо имеет в России дочернее предприятие и представительство одновременно, чтобы последние могли иметь общую бухгалтерию. При этом обычно используются компьютерные программы бухгалтерского учета, разработанные для российских предприятий. Характерным для такого способа ведения счетов является недостаточно четкое разделение деятельности, а также активов и обязательств российских дочерних предприятий и представительства, что может создать серьезные проблемы в области налогообложения.

Некоторые отделения переходят к самостоятельному ведению кассовой книги, ведомостей аналитического учета по имуществу, журналов-ордеров, главной книги и оборотно-сальдовой ведомости, как это предусмотрено в Федеральном Законе № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года "О бухгалтерском учете" с изменениями от 23 июля 1998 года, то есть в полном соответствии со стандартами российского бухгалтерского учета, набирая в свой штат бухгалтеров.

4. Все более распространенной сейчас становится такая практика для крупных представительств солидных корпораций и ТНК, когда в представительстве ведется учет как по российским стандартам, так и специально для головной конторы по стандартам государства, р котором зарегистрирована компания. Это имеет смысл, так как зачастую две системы учета сильно отличаются и для сопоставления показателей требуется значительная и довольно трудоемкая работа по пересчету их в другую систему учета и переводу отчетов на язык страны-нерезидента. А при такой организации бухгалтерского учета вся эта работа ложится на бухгалтеров представительства в России. Головные офисы только разрабатывают формы отчетов, которые следует ей представить в определенный срок.

С появлением Положения по ведению бухгалтере ко го учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ МФ РФ от 29 июля 1998 года № 34н) возникла возможность составления отчетов по стандартам страны инкорпорации, если таковые соответствуют международным. Мы полагаем, что представительства предпочтут вести бухгалтерский учет по стандартам страны инкорпорации, приблизив его скорее к международным стандартам, нежели к российским. Возможность ведения бухгалтерского учета по международным стандартам весьма существенно расширяет возможности представительств иностранных юридических лиц, предоставляя им выбор и демонстрируя к ним более либеральный подход, нежели к российским юридическим лицам. К тому же, это шаг не только на пути гармонизации бухгалтерских стандартов, но и на пути привлечения иностранных инвесторов в Российскую Федерацию.

6. Анализ состава и содержания форм отчетности представительств иностранных юридических лиц свидетельствует о том, что их следует упорядочить, введя стандартную, а не произвольную форму годового отчета с тем, чтобы налоговым органам не приходилось к каждой дате сдачи годового отчета разрабатывать новые рекомендации по его заполнению. Тем более, что данные рекомендации уже достигли той степени проработанности, которая позволит сформировать единую форму отчета. В диссертации предложена примерная форма отчета иностранного представительства.

По результатам исследования предлагаем российским органам, регулирующим деятельность иностранных представительств, ввести также квартальную отчетность для иностранных представительств в целях усиления контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью. Сейчас в квартальную отчетность входят только расчеты налогов. Ввиду того, что на налоговые органы ляжет сразу большой объем работы, можно вводить отчетность поэтапно, начав с введения полугодовой отчетности.

7. В целом появление более объемной налоговой декларации является положительной тенденцией как с точки зрения введения в нее всех возможных методов исчисления налога на прибыль, так и с точки зрения необходимости более подробного ведения бухгалтерского учета для достоверного отражения всех позиций, указанных в налоговой декларации.

Мы считаем, что в существующей налоговой декларации имеется ряд недостатков. Статьи расходов в декларации не всегда совпадают со статьями расходов представительств. Так, в статью налоговой декларации "прочие расходы" приходится включать все штрафы и пени, расходы на канцелярские товары, а в статью "услуги сторонних организаций" все телекоммуникационные расходы, расходы на аудит, комиссию банку. Нами предложеноразукрупнить статью "прочие расходы" в декларации, тем более, что вышеупомянутые расходы осуществляются практически всеми представительствами. Считаем целесообразным вести учет затрат в представительстве в разрезе статей, соответствующих статьям налоговой декларации, с расшифровкой этих статей во внутреннем учете расходов представительства. Следует также осуществить увязку статей отчетности с предлагаемой нами классификацией статей в форме № 2-пп «Состав затрат постоянного представительства». Проведенный нами критический анализ содержания данной формы позволил предложить новый вид такой формы для ведения текущего и сводного учета затрат представительств по всем видам деятельности. Преимуществами рекомендуемой формы являются следующие:

1) статьи затрат соответствуют статьям налоговой декларации, что делает эту форму основой не только бухгалтерской отчетности, но и заполнения налоговой декларации;

2) статьи затрат детализированы в необходимой для целей учета затрат по различным видам деятельности иностранных представительств степени;

3) отражены данные за отчетный период, предыдущий период, а также сметные назначения, что сделает данную форму отчетности средством контроля за затратами.

8. Считаем нецелесообразным и преждевременным отмену с 1995 года существовавшего ранее требования обязательного аудиторского подтверждения налоговых деклараций иностранных юридических лиц. Многие иностранные компании по-прежнему прибегают к услугам аудиторов. Причина в том, что большинство представительств не имеет в России достаточного по численности и квалификации штата бухгалтеров, предпочитая вестицентрализованную бухгалтерию за границей, и обращаясь для составления своей отчетности к услугам и консультациям аудиторов. Иностранным бухгалтерам, в свою очередь, практически невозможно отслеживать постоянно меняющееся налоговое законодательство Российской Федерации.

Исследование правового, налогового статуса, практики деятельности иностранных представительств позволили нам выявить основные принципы, на которых должна строиться методика внешнего аудита, и разработать эту методику. Методика предполагает учет следующих особенностей деятельности иностранных представительств:

- необходимость определения правового и налогового статуса иностранного представительства в Российской Федерации по критериям, изложенным в первой главе диссертационного исследования;

- особенности законодательства, применяемого к представительствам иностранных юридических лиц, то есть своего рода синтез национального российского законодательства и норм международного права, которые имеют приоритет над российским законодательством (например, применение положений соглашений об избежании двойного налогообложения);

- отсутствие жестких требований российского законодательства по организации бухгалтерского учета в представительствах иностранных юридических лиц и наличие четких требований по организации обязательного учета, необходимого для расчета налоговых обязательств;

- особенности налогообложения иностранных представительств в РФ, например, многообразие методов исчисления налога на прибыль (возможны четыре варианта), особенности обложения «пассивных доходов» иностранных юридических лиц (дивидендов, процентов, доходов от долевого участия);

- рекомендательный характер применения основных нормативных документов и стандартов по аудиту, так как действующее российское законодательство не содержит требования об обязательности аудиторского заверения достоверности данных, указанных в налоговой декларации иностранного юридического лица, которое существовало ранее;

- особенности подтверждаемой отчетности иностранных представительств: аудиторы должны подтвердить достоверность налоговой декларации и произвольного отчета о финансово-хозяйственной деятельности.

Деятельность представительства иностранной компании может быть подвергнута внешней аудиторской проверке:

1) в ходе проведения аудита всей компании в целом (в таких случаях проверку проводят в кооперации с аудиторами из страны инкорпорации компании) или в индивидуальном порядке;

2) по инициативе руководства компании (в таких случаях аудит проводится совместно с отделом внутреннего аудита компании) или по инициативе руководства самого представительства.

Перечисленные особенности учтены нами при разработке методики проведения внешнего аудита иностранных представительств в Российской Федерации. В связи с тем, что на разных этапах проверки проявляют свое действие определенные особенности деятельности представительства, считаем целесообразным построить методику по стадиям проведения аудита: предварительной, основной и заключительной. Так, на предварительной стадии необходимо вынести первоначальное суждение о налоговом статусе представительства и постановке учета в нем, а на основной стадии - подтвердить или опровергнуть это мнение путем подробного изучения организации учета и проверки достоверности отражения доходов и расходов в налоговой декларации. Поэтому на первом этапе прюведения прюверки проявляют свое действие в основном организационно-правовые особенности деятельности представительств, а на втором этапе - особенности организации систему учета в цем, которые были отражены во второй главе диссертации. На заключительном этапе делается окончательный вывод о налоговом статусе представительства, о законности отражения хозяйственных операций в учете и о достоверности отражения данных о доходах и расходах в налоговой декларации. Аудитор также оценивр^т финансовое состояние представительства и перспективы развития его деятельности в России.

9. Разработанная методика аудита иностранных представительств основывается на действующих в России стандартах аудиторской деятельности. Методика аудита на каждом этапе включает в себя следующие элементы:

1) определеннее нормативной базы;

2) источники информации, необходимой для аудита;

3) методы аудита (аудиторские процедуры);

4) оформление рабочих документов (аудиторских доказательств);

5) результаты анализа: виды нарушений, рекомендации по их исправлению.

Данные элементы методики, по нашему мнению, должны лежать в основе методики внешнего аудита любого объекта исследования. Однако в зависимости от объекта исследования отдельные элементы могут по-разному проявлять свое действие на каждом этапе. Некоторые элементы рассмотренной методики относятся ко всем этапам проверки и зависят в основном от объекта исследования. Так, нормативная база находится в зависимости от особенностей объекта. Например, для аудита иностранных представительств нормативную базу можно разделить на две части: первая - нормативные документы по аудиту, которые относятся к любому объекту аудита, вторая группа -нормативные документы по правовому регулированию, бухгалтерскому учету и налогообложению иностранных представительств. Именно во второй группе нормативных актов и проявляются особенности иностранных представительств, которые отражаются на специфике аудита таких представительств. В целом же данная нормативная база используется на всех этапах аудита иностранных представительств.

Разработанная нами методика аудита учитывает особенности отчетности иностранных представительств и строится на основе проверки правильности отражения статей доходов и расходов. Такое направление методики считаем целесообразным, так как представительства не составляют баланса и отчета о прибылях и убытках. Поэтому статьи, отражаемые р балансе обычного предприятия, аудируются по ходу проверки отражения статей доходов и расходов представительства. Так, аудит имущества (активов) представительства производится в рамках проверки такого вида затрат, как амортизационные отчисления. Это касается основных фондов, нематериальных активов, МБП. Наличие производственных запасов скорее является исключением для представительств. Если такие запасы существуют, то их аудит будет производиться во время проведения аудита расходов на хранение. Незавершенное производство может отражаться в учете у представительств, занимающихся строительно-монтажными работами, в таком случае аудит незавершенного производства происходит в процессе аудита расходов на строительство и проверки заключенных контрактов. Аудит денежных средств в кассе представительства и на банковских счетах производится при аудите кассовых и банковских расходов представительства соответственно. Пассивы иностранного представительства традиционно сводятся к счету головного офиса, то есть к финансированию представительства. Аудит такого финансирования проводится в рамках аудита доходов представительства. Получение же кредитов представительством является довольно редким случаем. Если представительство финансируется третьими лицами, то данный вопрос выясняется в процессе аудита доходов и в таком случае в декларации может появиться статья «Прочие кредиторы». При аудите заключенных контрактов и подтверждении доходов и расходов проводится проверка налогооблагаемых баз по налогам, уплачиваемым иностранным представительством.

Успешное внедрение данной методики аудита иностранных представительств в практику работы аудиторов и совпадение результатов аудиторских проверок и результатов определения налоговыми инспекциями налогового статуса представительств, на которых апробирована, методика, позволяет нам сделать вывод о ее практической применимости. Необходимо подчеркнуть, что недостаточная теоретическая, законодательная и практическая разработанность поднятых проблем учета и аудита представительств иностранных юридических лиц в Российской Федерации, специфичность самого объекта исследования обусловили то, что отдельные вопросы рассмотрены лишь в постановочном плане. В связи с этим, сделанные предложения относительно методических подходов к учету и аудиту иностранных представительств заслуживают дальнейшего изучения.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Дроздова, Лада Александровна, 2000 год

1. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. М. . ИНФРА-М, 1996. - 128 с.

2. Андреев ВД- Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 1994.-340 с.

3. Арене А., Лоббек Дж. Аудит. Перевод с английского. / Серия по бухгалтерскому учету и аудиту. Главный редактор серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995 -60 с.

4. Аудит Монтгомери. / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш. Перевод с английского под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

5. Аудит. Учебник для вузов. / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. САВИН, Л.В. Сотникова; под ред. Проф. В.И. Подольского. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 432 с.

6. Бакаев А.С. Совершенствование Положения о бухгалтерском учете и отчетности и Плана счетов. // Бухгалтерский учет. № 4, 1995. С. 5-8.

7. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. / Издание 4-е, переработанное и дополненное. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1998. -528 с.

8. Блейк Джон, Амат Ориол. Европейский бухгалтерский учет Справочник. / Перевод с английского. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997. - 400 с.

9. Бриттон Э., Ватерсон К. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу. Самоучитель. / Перевод с английского И.А. Смирновой. Под ред. Проф. Я.В. Соколова. -М.: Финансы и статистика, 1998. 328 с.

10. Бубнов С. Формирование уставного капитала на предприятиях с иностранными инвестициями. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 38, 1997. С. 9.

11. Бурцев В.В. Система внутреннего контроля организации в современных условиях хозяйствования. // Аудиторские ведомости. № 8,1998. С. 59-67.

12. Верещагин С. Учет основных средств в постоянном представительстве инофирмы. // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. № 39, 1998. С. 23.

13. Вильяме Ян. Справочник GAAP с комментариями. (Выпуск 1). М.: ИНФРА-М, 1998. - 149 с.

14. Власова В. Сроки нереальны. // Экономика и жизнь. № 9, 1998. с. 21.

15. Волковой В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации. М.: Издательский дом «Аудитор», 1998.-72с.

16. Воловик Е.М. Некоторые особенности постановки на учет плательщиков НДС в Великобритании. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 34, 1998. С. 5.

17. Воронков В. Как отчитаться нерезидентам. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. №8, 1997.-С. 9.

18. Гринкевич С.В. Представительство иностранного предприятия в Республике Беларусь. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 30, 1998. С. 10. - № 31, 1998. - С. 10.

19. Данилевский Ю.А. Аудит: вопросы и ответы. / Библиотека журнала «Бухгалтерский учет». М.: Бухгалтерский учет, 1993. - 112 с.

20. Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения. / Библиотека журнала «Бухгалтерский учет». М.: Бухгалтерский учет, 1992. - 80 с.

21. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. М.: Финансы и статистика, 1992. - 136 с.

22. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. - 544 с. (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).

23. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. Перевод с английского. М.: ЮНИТИ, 1997. - 375 с.

24. Дмитриев В.Н. Закон о налоге на прибыль: некоторые аспекты практического применения пункта 3 статьи 10. Консультация. // Иностранный капитал в России: налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. № 12, 1998. С. 37-42.

25. Дмитриев В.Н. Инофирмы: спорные вопросы, возникающие при налогообложении. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 37, 1997. С. 9.

26. Дмитриев В.Н. Источник доходов иностранных юридических лиц в РФ. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 20, 1996. С. 5.

27. Дмитриев В.Н. Как правильно читать международные соглашения об избежании двойного налогообложения. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 29,1996 С.6.

28. Дмитриев В.Н. Новое в налогообложении инофирм в 1998 году. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 15, 1998. С. 9.

29. Дмитриев В. Прибыль постоянного представительства или налог у источника? // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 26, 1996. С. 11.

30. Дмитриев В.Н. Принципы налогообложения иностранных юридических лиц. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 15, 1996. С. 6.

31. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Перевод с английского. / Предисловие С.А. Стукова. М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. -240 с.

32. Иванеев А.И. Налогообложение иностранных компаний и предприятий с участием иностранных инвестиций. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997. - 128 с.

33. Иностранные инвестиции, совместные предприятия и иностранные юридические лица. Практическое пособие. / Под ред. Карпова В В., Шапкина В.М. М.: Экономика и финансы совместно с ИИФ «Триада», 1998. - 688 с.

34. Иностранные юридические лица. / Автор-составитель: Лебедева И.А; редактор: Черноиванова Е.А. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», Серия «Бухгалтерский учет сегодня», 1996. - 256 с.

35. Камышацов П.И. Практическое пособие по аудиту. -М.: ИНФРА-М, 1996,- 522 с.

36. Качалин В В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. -М.: Дело, 1998.-432 с.

37. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Перевод с английского. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 527 с.

38. Ковалев В.В., Соколов Я.В. О некоторых заблуждениях западных специалистов в оценке бухгалтерского учета в России. // Бухгалтерский учет. № 3, 1995. С. 40-45.

39. Кожинов В.Я. Российская и зарубежная отчетность: общие черты и различия. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 2, 1999. с. 6. № 4,1999. - С. 13-14.

40. Кожинов В.Я. Стандартизация бухгалтерского учета. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 37,1998. с. 7. № 38, 1998. - С. 7.

41. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1994. - 464 с.

42. Корниенко И. А. Представительство иностранного юридического лица: от регистрации до налогообложения. М.: ФКБ-ПРЕСС, 1998. - 200 с.

43. Корчмар Леонид Оффшорное "плавание" в России. // Экономика и жизнь. № 3, 1997. -С. 40.

44. Кравченко М. Последствия правового вакуума. // Экономика и жизнь. № 48,1997.-С.24.

45. Кустова В. Представительство интересов юридического лица на коммерческом рынке. // Приложение к газете «Финансовая Россия». № 43,1997. С. 6.

46. Луговой В.А. Пути совершенствования методологии учета и налогового законодательства. // Бухгалтерский учет. № 3, 1995. С. 4-5.

47. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Перевод с немецкого. М.: Финансы и статистика, 1992. - 208 с.

48. Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке. / Официальный перевод. М.: Аскери-АССА, 1998. - 890 с.

49. Мишус Е. Правовое регулирование иностранных инвестиций в РФ. // Экономика и жизнь. №8, 1998.-С. 3.

50. Мстиславский В. А. О правилах (стандартах) аудита. // Аудиторские ведомости. № 1,1997.-С. 66-67.

51. Налоги и налогообложение. Учебное пособие для вузов. / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушкин и др.; под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: Финансы, ЮНИТИ,1998. 495 с.

52. Налоговый словарь. / Под редакцией Сюзан М. Лионз. Международное бюро налоговой документации. Перевод А.П. Иванова. М.: Юридическая литература, 1993. - 514 с.

53. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1996. - 495 с.

54. Николаева Л. Страховой полис для иностранца. // Российская газета. № 48,1997. С. 6.

55. Нитецкий В.В., Кудрявцев Н.Н. Справочник аудитора. Методология аудиторской проверки некоторых аспектов деятельности предприятия. М.: Дело, 1996. - 192 с.

56. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. / Коллектив авторов. М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, издательство «ДИС», 1997. - 544 с.

57. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. / Под ред. С.Г. Пепеляевой. -М: Инвест Фонд, 1995. 430 с.

58. Оффшорные фирмы в международном бизнесе: принципы, схемы, методы. / Под руководство^ А Р. Горбунова М.: «ДС Экспресс», Компания «Евразийский регион», 1997. - 368 с.

59. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в России и международные стандарты. // Бухгалтерский учет. № 7, 1997. с. 3 - 7.

60. Палий В.Ф. Международные стандарты уже действуют и в России. // Финансовые известия. № 68, 1997. С. 2.

61. Петров Б.В. Инофирмы: годовой отчет представительства. // Экономика и жизнь. № 5, 1996.-С. 41.

62. Петров Ц.В. Инофирмы: годовой отчет представительства. // Иностранный капитал в России: налоги, учет, валютное и таможенное регулирование", № 1,1996. С. 114-123.

63. Петров Б.В. К годовому отчету отделения инофирмы. // Экономика и жизнь. № 3, 1997. -С. 41.

64. Петров Б.В. К годовому отчету отделения инофирмы. // Иностранный капитал в России: налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. № 1,1997. С. 113-122.

65. Петров В Представительства инофирм, будьте готовы к годовому отчету ! // Налоги. №4,1996.-С. 31-38.

66. Петров Б.В. Представительства инофирм готовятся к годовому отчету. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 13,1996. С. 12.

67. Петрыкии А. Российским можешь ты не быть, но вот учет вести обязан. Как вести учет представительствам и филиалам инофирм? // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. № 32, 1998. С. 1.

68. Петрыкин А. Судьба нерезидента в России жить по НК или быть под УК. // Экономика и жизнь. № 46,1998. - С. 29.

69. Пилипец О., Смолянский А. О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц. // Экономика и жизнь. № 6,1996. С. 19.

70. Покровская И., Шолохова Е. Налоги с инюрлиц. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 37, 1997. С. 9.

71. Полежарова Л.В. О новых формах в налогообложении иностранных юридических лиц. // Финансовая газета. № 25, 1998. С. 10.

72. Полежарова Л.В. Особенности налогообложения имущества иностранных компаний в Российской Федерации. // Аудиторские ведомости. № 12,1998. С. 25-29.

73. Попов П. Новое в учете налогоплательщиков. // Экономика и жизнь. № 33,1996. С. 3.

74. Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль. Налог на доходы иностранных юридических лиц, не связанные с деятельностью через постоянное представительство. Бизнес-конспект. // Экономика и жизнь. № 41, 1995. С. 31.

75. Практическое управление финансами. Открытое обучение. Работа с финансовыми отчетами. Рабочая тетрадь 2. Перевод с английского. / Образовательный фонд АССА; гл. ред. Д.Ю. Терехов, научн. ред. Г.М. Пушкарева. М.: Аскери-АССА, 1996. 344 с.

76. Проекты стандартов регулирования аудиторской деятельности. / Под ред. Ю.А. Данилевского. М.: Контакт, НИФИ Минфина РФ, 1994. - 254 с.

77. Пупшис Т. Каковы затраты? // Экономика и жизнь. № 9,1998. С. 21.

78. Райе Энтони. Бухгалтерский учет и отчетность без проблем. Перевод с английского. -М.: ИНФРА-М, 1997. 242 с.

79. Раппопорт М.М. Международные стандарты учета. М.: Аудит-Трейнинг, 1992. - 8 томов по 95 с.

80. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. / Соколов Я.В., Палий в.ф., Ремизов Н.А. и др. М.: Книжный мир,1998.-208с.

81. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с английского. М.: KPMG. Аудиторская фирма «Контакт», 1993.-496 с.

82. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Компьютеризация аудиторской деятельности. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 270 с.

83. Смирнов А.А. О правовом регулировании бухгалтерского учета и налогообложения. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 2, 1995. С. 10. № 3, 1995. - С. 10-11.

84. Смирнова И. Загадочные международные стандарты финансовой отчетности. // Экономика и жизнь. № 9, 1998. С. 21.

85. Соглашения об избежании двойного налогообложения. // Иностранный капитал в России: налоги учет, валютное и таможенное регулирование. № 10, 1998. 128 с.

86. Соколов Я.В. Концепция бухгалтерского учета и аудита в XXI столетии. // Консультант. № 23, 1997. С. 64 - 69.

87. Соколов Я.В. Международные стандарты и российский бухгалтерский учет. // Консультант. № 19, 1997. С. 45 - 52.

88. Соколов Я.В. Очередной миф. // Экономика и жизнь. № 9, 1998. С. 21.

89. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. М. Аналитика-Пресс, 1998.-288 с.

90. Соловьева О.В. Основы международного бухгалтерского учета. // Экономика и жизнь. №26, 1995.-С. 12-13.

91. Скобара В В. Аудиторские доказательства и методы их получения. // Аудиторские ведомости. № 11,1998. С. 25 -29.

92. Скобара В.В. Документирование аудита. // Аудиторские ведомости. № 8, 1998. С.52-58.

93. Стандарты аудиторской деятельности. Англо-русский словарь аудиторских и бухгалтерских терминов. М.: ИКЦ «ДИС», 1997. - 144 с.

94. Стандарты аудиторской деятельности. // Аудиторские ведомости. № 6,1997. 95 с.

95. Стуков С. А., Голышев В.Д. Введение в аудит («Аудиторский вестник», выпуск 1). М.: «Тарвер», 1992. - 128 с.

96. Стуков С. А. Международные стандарты и производственный учет. // Аудиторские ведомости. № 10,1998. С. 26 - 34.

97. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. М.: ИЦ «Анкил», ИКЦ «ДИС», 1997-256с.

98. ЮО.Тавкина М. Инофирмы: отчет за 1998 год. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. №2,1999.-С. 12.

99. Тавкина М.В. Особенности представления квартальной отчетности иностранными юридическими лицами. Консультация. // Иностранный капитал в Росси: налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. № 9, 1998. С. 115-124.

100. Тавкина М- Особенности квартальной отчетности иностранных юридических лиц. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 18,1997. С. 12.

101. Тавкина М. Отчет инофирм за 1997 год. порядок и особенности составления. // Экономика и жизнь. Московский выпуск. № 6,1998. С. 13.

102. Тарасова Н. Изменение порядка расчетов в иностранной валюте. // Экономика и жизнь. №52, 1997.-С. 20.

103. Терехов А.А. Аудит. -М.: Финансы и статистика, 1998. 512 с.

104. Терехов А. А. Аудит внешний и внутренний. // Бухгалтерский учет. № 4, 1993- С.24-29.

105. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. М.: Финансы и статистика, 1998. - 208 с.

106. Тимохина Е. Статус постоянного представительства иностранного юридического лица. // Экономика и жизнь. № 35, 1997. С. 6.

107. Тэоли Стюарт. Внутренний и внешний аудит и управление. // Контроллинг. № 4, 1991. С. 32-27.

108. Филиалы: учет и налогообложение. Профессиональные комментарии и разъяснения. / Библиотека сборника «Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации». Выпуск 4. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 144 с.

109. Ш.Фридман Пол. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. Перевод с английского. / Предисловие Я.В. Соколова. М. Аудит, ЮНИТИ, 1994.-286 с.

110. Ш.Хорнгрен С.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Перевод с английского. / Под ред. Я.В. Соколова. Серия по бухгалтерскому учету и аудиту. М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

111. Цыганков Э. Филиал-налогоплательщик и иные «неопознанные» субъекты права. // Экономика и жизнь. № 10, 1996. С. 34.

112. Шалашова Н.Т. Налогообложение операций по оказанию услуг между российскими организациями и иностранными фирмами. // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 45, 1998.-С. 8.

113. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1995. - 240 с.

114. Шиёнок М. Новый порядок налогового учета инофирм и международных организаций. // Экономика и жизнь. № 41, 1996. С. 26.

115. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение. // Бухгалтерский учет. № 4, 1995. С. 10-14.

116. Шнейдман Л. Применение МСФО требует адаптации. // Экономика и жизнь. № 9,1998. С. 21.

117. Шнейдман Л.З. Тенденции регулирования бухгалтерского учета в международной практике. // Аудиторские ведомости. № 1, 1997. С. 68-74.

118. Шолохова Е. Налогообложение инофирм. // Экономика и жизнь. № 4,1997. С. 12.

119. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России. Научно-методическое пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. - 240 с.

120. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Перевод с английского. / Под ред. И с предисл. A.M. Петрачкова. Серия по бухгалтерскому учету и аудиту. М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 с.

121. Accounting for Goodwill: a discussion paper, issued by the Accounting Standards Commitee, 1988. 209 p.

122. Audit mapual. Volume 2: Audit Guides. U.K.: Coopers & Lybrand Deloitte, 1990. - 368 p.

123. Audit manual. Volume 4: Audit Reports. U.K.: Coopers & Lybrand Deloitte, 1990. - 86 p.

124. Banking and Finance in the Netherlands. / Sixth revised issue. Amsterdam.: KPMG Klynveld, 1993. - 258 p.

125. Banking in Switzerland. / Third edition. Zurich.: KPMG Fides Peat Zurich, 1993. - 265 p.

126. Brigham Eugene F. Fundamentals of Financial Management. / 6th edition. University of Florida. The Dryden Press, the USA, 1992. 982 p.

127. Doing Business in the Chech Republic. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. 94 p.

128. Doing Business in Hungary. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. 97 p.

129. Doing Business in Poland. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. 92 p.

130. Doing Business in the Netherlands. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. -110 p.

131. Doing Business in the Republic of Ireland. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. 104 p.

132. Doing Business in the United States. / Ernst and Young International Business Series. -New York: Ernst & Young International Ltd., 1991. 120 p.

133. Grocott Paul. Double Taxation Treaties. / Global Intermediate Tax Course. London: Coopers & Lybrand, 1996. - 240 p.

134. Guidance Series Supplementary Guidance APEX 2.0. Reference Guide PW, 1992. - 198 p.

135. Hatfield H.R. Some Variations in Accounting Practices in England, France, Germany and the US. // Journal of Accounting Research, 1996. P. 23-34.

136. Hylas R.E., Ashton R.H. Audit Detection of Financial Statement Errors. // Accounting review. October, 1982. 415 p.

137. International Accounting Standards 1996. / The full text of all International Accounting Standards extant at 1 January 1996 and current Exposure Drafts. London: International Accounting Committee, Fleet Street, 1996. - 920 p.

138. Investment in Bulgaria. / Second edition. Amsterdam: Klyvlend,1992. - 65 p.

139. Investment in Hungary. / KPMG Revinconsult. Second edition. Budapest: Klyvlend Peat Marvick GoerdeIer,1992. - 74 p.

140. Investment in Poland. / Second edition. Amsterdam: Klyvlend, 1992. - 77 p.

141. Investment in Romania. / Second edition. Amsterdam: Klyvlend, 1992. - 83 p.

142. Palmer's Company Law. Volume 7. London: Sweet & Maxwell, 1995. - 528 p.

143. Walter, Reid and D.R. Myddelton. The Meaning of Company Accounts. / Fourth edition. London: Gower Publishing Company Limited, 1988. p. 351.

144. Finance d'Entreprise. Analyse et Gestion. / Pierre Vernimmen. Dalloz: Seme edition, 1991. -p. 185.

145. Perochon CI. Plan Comptable General 1982: Guide d'Application. Paris: Foucher, 1985. -p. 194.

146. Plan Comptable General 1982. Paris: Nouvelles Editions Fudiciaires, 1990. - p. 98.

147. Raffegeau J., Duflis P., Corre J. Memento Comptable. Paris: Francis Lefebvre,1990- 320p. 154.Systemes Comptables d'Information Financiere. / CPT 125. Dossier cas. ESSEC. Paris: Montchrestien, 1993. 57 p.