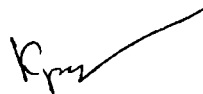


0- 794842

*На правах рукописи*



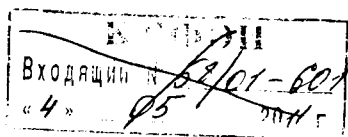
**КРАВЧЕНКО Роман Юрьевич**

**АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных ГОУ ВПО "Кубанский государственный университет".

- Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
Кутер Михаил Исаакович
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук  
Растамханова Любовь Николаевна
- кандидат экономических наук, доцент  
Семенова Альбина Николаевна
- Ведущая организация - ГОУ ВПО "Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)"

Защита состоится 28 мая 2011 года в 11<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 27 апреля 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000807370

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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

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

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

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

В литературе вопросам аудита внешнеэкономической деятельности уделено незначительное (по сравнению с другими отраслями учета) внимание. Как правило, при освещении внешнеэкономической деятельности акцентируется внимание на раскрытии особенностей учета внешнеэкономической деятельности, оставляя без внимания вопросы аудита. Лишь незначительные работы посвящены аудиту в данной области, либо имеют в своем составе соответствующий раздел. Научных исследований по данной тематике еще меньше. Такие работы содержат ряд спорных моментов, а иногда и существенные недостатки, причины которых объясняются неоднозначностью развития международных отношений, проблемами тесной интеграции нашей страны в мировое сообщество, трудностями внедрения новых технологий обработки и передачи информации и прочие, т.е. связанных с объективными тенденциями эволюции общества. Это, в

свою очередь, также подтверждает необходимость более глубокого исследования по данной проблеме, направленного на совершенствование существующей нормативной базы, ее сближение с международной практикой. Проблемы учета и аудита внешнеэкономических операций также вызывают интерес в связи с планами Правительства РФ по вступлению России во Всемирную торговую организацию.

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

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

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

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

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

Достижение указанной цели потребовало постановки и решения следующих задач:

- 1) определение сущности, характеристика и выделение особенностей внешнеэкономической деятельности как объекта аудита;
- 2) анализ и уточнение понятийного аппарата объектов аудита внешнеэкономической деятельности;
- 3) раскрытие и обоснование современных подходов к проведению аудита

внешнеэкономической деятельности, в том числе в условиях использования компьютерных технологий;

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

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

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

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

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

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

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

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

подхода применялись методы анализа и синтеза, группировки и сравнения, классификации и обобщения.

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

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

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

- регулирующие (международные организации, государство в лице законодательных органов);
- контролирующие (государство в лице контролирующих органов, агенты валютного контроля);
- непосредственно осуществляющие внешнеэкономическую деятельность (экспортеры, импортеры, посредники).

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

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

- установить единообразное толкование прав экономических субъектов по открытию валютных счетов за рубежом;
- целесообразно внести дополнение, обязывающее внешнего аудитора выражать мнение об оценке качества внутреннего аудита, в случае его наличия в структуре аудируемого субъекта;
- внести изменения, исключающие оценку экономически однородных объектов учета разными способами, то есть активы (дебиторскую задолженность по авансам выданным поставщикам и задолженность покупателя за проданные товары, работы, услуги), а также пассивы (кредиторскую задолженность перед поставщиками за полученные товары, работы, услуги и авансы, полученные от по-

купателя) предлагается оценивать по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

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

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

Практическое использование полученных результатов позволит:

- расширить возможности методики аудита внешнеэкономической деятельности в части полного удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности;

- повысить качественные характеристики информации, содержащейся в финансовой отчетности;

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

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

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования получили применение в практической деятельности ООО АФ "Эккаунтинг центр" (справка о внедрении от 22 октября 2010 г.), ООО "Таможенно-Транспортные Технологии" (справка о внедрении от 11 октября 2010 г.), а также в учебном

процессе при преподавании дисциплин "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерская финансовая отчетность", "Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности", "Формирование и бухгалтерский учет налогооблагаемых показателей" студентам Кубанского государственного университета и его филиалов (справка о внедрении от 25 октября 2010 г.).

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

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

**Объем и структура диссертации.** Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

**1. Внешнеэкономическая деятельность актуальный объект аудита**

1.1. Сущность, виды и участники внешнеэкономической деятельности

1.2. Регулирование внешнеэкономической деятельности: национальный и международный аспекты

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

**2. Концептуальные основы аудита внешнеэкономической деятельности**

2.1. Понятие, цели и задачи аудита внешнеэкономической деятельности

2.2. Основные подходы к проведению аудита внешнеэкономической деятельности

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

**3. Развитие методики аудита внешнеэкономической деятельности**

3.1. Планирование аудита внешнеэкономической деятельности

3.2. Аудит валютных операций

3.3. Аудит экспортно-импортных операций

3.4. Особенности аудита в условиях использования компьютерных технологий

Заключение

Список использованных источников

Приложения

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

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

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

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

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

С другой стороны, регуляторы рынков ценных бумаг требуют от организаций отчета о наличии эффективной системы внутреннего контроля (службы внутреннего аудита) и подтверждения этого факта внешним аудитором.

Таким образом, на сегодняшний момент сложилась ситуация, когда существует необходимость оценки системы внутреннего контроля со стороны независимого эксперта, с другой стороны - предоставление пользователю результатов оценки работы внутреннего аудита законодательно не закреплено.

Если эти сведения отражать в письменной информации руководству аудируемого субъекта, то:

- этот отчет предназначен для руководства и, в случае его нечистоплотности, не достигнет цели;
- этот отчет чаще всего не доходит до пользователя отчетности, так как он видит лишь аудиторское заключение.

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

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

Действующая система Правил (стандартов) классифицирована по трем категориям:

- общие для всех видов деятельности;
- существенно влияющие на аудит внешнеэкономической деятельности;
- ограниченно влияющие на аудит внешнеэкономической деятельности.

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

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

С этой целью разработан внутрифирменный стандарт аудита "Предварительная экспертиза на этапе планирования аудиторской проверки внешнеэкономической деятельности", содержащий перечень информации, которую аудитор должен иметь на предварительном этапе планирования аудита организации - участника внешнеэкономической деятельности. Разработанный внутрифирмен-

ный стандарт позволяет в полной мере оценить специфику и масштабы деятельности организации, составить общий план и программу аудита, способствует тому, чтобы работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

Следует также отметить, что в настоящее время нормативными документами не установлены требования к фактическому опыту аудитора. Федеральным Законом "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. лишь оговорены требования, необходимые для получения квалификационного аттестата аудитора. Наличие практического опыта работы в свете специфики внешнеэкономической деятельности имеет большое значение, так как наличие огромного числа специфических нюансов выделяет данную деятельность из всех прочих. На наш взгляд, необходимо квалификационный критерий установить на уровне внутрифирменных стандартов, в котором закрепить невозможность допущения к проверке в качестве аудитора лица, которое не имеет опыта во внешнеэкономической деятельности (но сохранить возможность участия в проверке в качестве ассистента аудитора в целях накопления такого опыта).

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

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

В программе приводятся специфические сегменты аудита, обобщены источники получения информации о деятельности организации, которая занимается внешнеторговой деятельностью.

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

Автором предложена классификация участников внешнеэкономической деятельности в разрезе выполняемых ими функций (рис. 1):

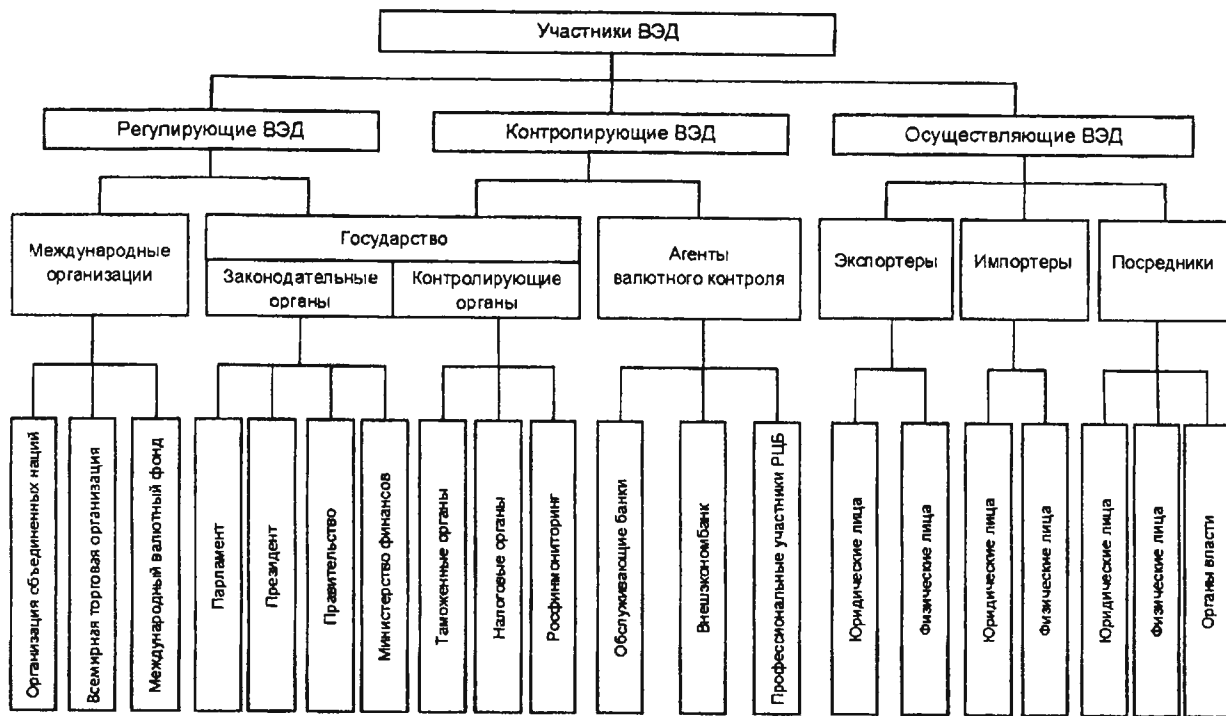


Рис. 1. Классификация участников внешнеэкономической деятельности в разрезе выполняемых ими функций

- международные организации (Организация Объединенных Наций, Всемирная Торговая Организация, Европейский Союз, Международный банк реконструкции и развития, Международный валютный фонд и др.) разрабатывают нормативное регулирование внешнеэкономической деятельности, могут осуществлять экспортно-импортные операции;

- государство (в лице законодательных органов - Парламент, Президент, Правительство, Министерство финансов, Центральный Банк и др.) реализовывает нормативное регулирование внешнеэкономической деятельности как внутри страны, так и на межправительственном и межгосударственном уровне;

- государство (в лице контролирующих органов - таможенные органы, налоговые службы, Центральный Банк, Прокуратура, Росфинмониторинг и др.) контролируют соблюдение нормативных актов, регулирующих внешнеэкономическую деятельность;

- агенты валютного контроля (уполномоченные банки, подотчетные Центральному Банку Российской Федерации, государственная корпорация "Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)", а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, таможенные органы и налоговые органы) контролируют соблюдение резидентами и нерезидентами актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования;

- экспортеры (физические и юридические лица);

- импортеры (физические и юридические лица);

- посредники (физические и юридические лица, органы власти) - оказывают содействие в осуществлении экспорта или импорта, создают инфраструктуру внешнеэкономической деятельности, могут не осуществлять непосредственную внешнеэкономическую деятельность, но оказывают услуги по продвижению экспортно-импортных контрактов.

7. Внешнеэкономическая деятельность характеризуется усложненной структурой нормативного регулирования, так как регламентация взаимоотношений экономических субъектов является необходимым условием их нормального существования и взаимовыгодного партнерства. К сожалению, этот момент в специальной литературе оставлен без должного внимания. Нами предложена четырехуровневая трехаспектная классификация системы нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности (непосредственно внешнеэкономической деятельности, бухгалтерского учета и аудита), представленная в таблице 1.

Таблица 1. Структура нормативного регулирования ВЭД в России

Уровень регулирования	Источник регулирования	Аспекты регулирования	Документы регулирования
Первый	Международные нормы	Регулирующий внешнеэкономическую деятельность	Международные и межгосударственные соглашения
		Регулирующий бухгалтерский учет	Международные стандарты финансовой отчетности
		Регулирующий аудит	Международные стандарты аудита
Второй	Законодательные акты государства	Регулирующий внешнеэкономическую деятельность	ГК РФ, Таможенный Кодекс РФ, Налоговый Кодекс РФ, ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", "Об основах регулирования внешнеторговой деятельности"; Указом Президента "О государственном регулировании внешнеторговых сделок" и др.
		Регулирующий бухгалтерский учет	ФЗ "О бухгалтерском учете"
		Регулирующий аудит	ФЗ "Об аудиторской деятельности"
Третий	Подзаконные акты органов исполнительной власти	Регулирующий внешнеэкономическую деятельность	Положения и рекомендации, которые регулируют частные вопросы внешнеэкономической деятельности (например, "Рекомендации по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов")
		Регулирующий бухгалтерский учет	Положения по бухгалтерскому учету, план счетов, прочие методические рекомендации и указания
		Регулирующий аудит	Правила (стандарты) аудиторской деятельности, методические рекомендации по проведению аудита и т.п.
Четвертый	Распорядительные документы организации	Регулирующий внешнеэкономическую деятельность	Устав организации, учетная политика организации
		Регулирующий бухгалтерский учет	Учетная политика, утвержденные способы организации документооборота, способы передачи информации между организациями и т.п.
		Регулирующий аудит	Внутрифирменные стандарты аудиторской организации

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

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

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

Действующие нормы права в нашей стране созданы по принципу "разрешено все, что не запрещено". Таким образом, ограничений на открытие счетов в банках, расположенных на территории иностранных государств, как входящих в состав Организации экономического сотрудничества и развития или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, так и не являющихся их членами, нет. Но п. 1 ст. 12 особенно выделяет отсутствие ограничений для определенных групп. На наш взгляд, данное положение избыточное и вводит в заблуждение пользователей Закона. Предлагаем исключить указываемую норму.

9. Установлено противоречие норм, указанных в различных регламентах. Так, в п. 7 ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (далее - ПБУ 3/2006) сказано: "пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной

валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату". Во время как п. 2 ст. 11 ФЗ "О бухгалтерском учете" предполагает, что бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции, без указания на возможность иного отражения операций.

В этой ситуации в финансовой отчетности организации:

- по строке "Дебиторская задолженность" актива баланса будут отражены несопоставимые суммы: пересчитанная на отчетную дату дебиторская задолженность (сальдо счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками за проданные товары в валюте") и не пересчитанная на отчетную дату дебиторская задолженность (сальдо счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Авансы выданные в валюте");

- по строке "Кредиторская задолженность" пассива баланса, в состав которой входят "Поставщики и подрядчики" и "Прочие кредиторы" (к которым относятся "Авансы, полученные в валюте") будут также отражены несопоставимые суммы (в виду не пересчета на отчетную дату сумм авансов полученных).

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

10. Многие отечественные авторы предлагают формировать первоначальную стоимость приобретенных импортных материально-производственных запасов непосредственно на счетах учета этих активов - 10 "Материалы", 41 "Товары", а счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" используют при варианте учета поступления материально-производственных запасов по нормативным ценам, т.е. вместе со счетом 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Учитывая особенности, которые присущи операциям по приобретению импортных материально-производственных запасов, а именно: наличие большой доли дополнительных затрат, связанных с приобретением этих активов, переход права собственности на импортные активы не на складе покупателя и т.п., на наш взгляд, подобная позиция представляется ошибочной.

Согласно классификации счетов по назначению и структуре счета 10 "Материалы" и 41 "Товары" не относятся к калькуляционным, т.е. не предназначены для формирования первоначальной стоимости активов. В

свою очередь, счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" классифицирован как калькуляционный. Кроме того, ни в одном регламенте не прописано обязательное применение счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" исключительно при варианте учета поступления материально-производственных запасов по плановым (нормативным) ценам (т.е. с использованием счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей").

В случае учета импортных материально-производственных запасов без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", т.е. непосредственно на счете 10 "Материалы" (41 "Товары"), существует вероятность не включения каких-либо затрат в себестоимость материалов (товаров), либо наоборот излишнее включение затрат. Например: счет за консультационные услуги, как правило, поступает после принятия к учету материалов, либо когда некоторая (или вся) часть материалов была списана на издержки производства. В этом случае бухгалтер ошибочно может отнести данные затраты на увеличение себестоимости уже списанных материалов, тем самым исказив:

- балансовую стоимость остатка материально-производственных запасов;
- стоимость, которая принимается в расчет при оценке материально-производственных запасов при их списании либо ином выбытии;
- стоимость произведенной продукции из данных материалов.

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

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

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

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Кравченко, Р.Ю.* Спорные моменты требований ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – 2009. - № 5(17). - Том 2. - С. 88-90 - 0,4 п.л.
2. *Кравченко, Р.Ю.* Классификация участников внешнеэкономической деятельности и особенности нормативного регулирования их отношений [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 7(139). - С. 26-32. - 0,8 п.л.
3. *Кравченко, Р.Ю.* Существенность показателей при аудите внешнеэкономической деятельности [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Вектор науки ТГУ. - 2010. - № 3. – С. 192-193. - 0,4 п.л.
4. *Кравченко, Р.Ю.* Особенности аудита наличия валютных счетов [Текст] / Р.Ю. Кравченко // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. - 2010. - № 4(2). - С. 220-223. - 0,2 п.л.

### Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

5. *Кравченко, Р.Ю.* Актуальные вопросы аудита операций налогообложения доходов при совершении внешнеэкономических сделок [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета: Сб. науч. тр. – Краснодар: Кубанский государственный университет, 2006. - С. 244-248. - 0,2 п.л.
6. *Кравченко, Р.Ю.* Обоснование необходимости применения промежуточного счета при формировании стоимости импортных материалов [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета: Сб. науч. тр. – Краснодар: Кубанский государственный университет, 2006. - С. 248-250. - 0,2 п.л.
7. *Кравченко, Р.Ю.* Аудит операций налогообложения доходов от внешнеэкономических сделок [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Все для бухгалтера. - 2007. - № 21. - С. 48-49. - 0,2 п.л.
8. *Кравченко, Р.Ю.* Методы и процедуры получения аудиторских доказательств аудита внешнеэкономической деятельности [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и контроля финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций: материалы V Всерос. науч.-практ. конф.: в 3 ч. - Воронеж: Воронежский государственный университет, 2007. - Часть 3. - С. 108-111. - 0,2 п.л.

9. *Кравченко, Р.Ю.* Оптимизация получения аудиторских доказательств [Текст] / Р.Ю. Кравченко // "НАУКА. ОБРАЗОВАНИЕ. МОЛОДЕЖЬ": материалы VII Международной научной конференции молодых ученых, посвященной 70-летию Адыгейского государственного университета (4-5 февраля 2010 года). - Майкоп: Изд-во АГУ, 2010. - Том 2. - С. 92-95. - 0,2 п.л.
10. *Кравченко, Р.Ю.* Проблемы использования ЭВМ при организации учета и пути их решения [Текст] / Р.Ю. Кравченко // "НАУКА. ОБРАЗОВАНИЕ. МОЛОДЕЖЬ": материалы VII Международной научной конференции молодых ученых, посвященной 70-летию Адыгейского государственного университета (4-5 февраля 2010 года). - Майкоп: Изд-во АГУ, 2010. - Том 2. - С. 95-97. - 0,3 п.л.
11. *Кравченко, Р.Ю.* Цель аудита внешнеэкономической деятельности [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Материалы Международной научной конференции "Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее и будущее". - Краснодар: Кубанский государственный университет, 2010. - С. 368-370. - 0,3 п.л.
12. *Кравченко, Р.Ю.* Виды внешнеэкономической деятельности и ее участники [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Материалы Международной научной конференции "Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее и будущее". - Краснодар: Кубанский государственный университет, 2010. - С. 364-366. - 0,3 п.л.
13. *Кравченко, Р.Ю.* Оценка внутреннего аудита [Текст] / Р.Ю. Кравченко // Материалы Международной научной конференции "Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее и будущее". - Краснодар: Кубанский государственный университет, 2010. - С. 366-368. - 0,2 п.л.
14. *Кравченко, Р.Ю.* Учетно-контрольные аспекты операций с электронными документами [Текст] / Р.Ю. Кравченко // "Современные проблемы методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита" (СФО "МСА": сборник научных статей II Международной научной конференции молодых ученых, посвященной 70-летию Адыгейского государственного университета (4-5 февраля 2010 года)). - Майкоп: Изд-во АГУ, 2010. - Том 2. - С. 100-102. - 0,2 п.л.

**Автореферат**

Подписано в печать 27.04.2011 г. Заказ № К1/1077. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",  
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64