

## ОСОБЕННОСТИ АУДИТА И УЧЕТА ВНЕШНЕТОРГОВЫХ БАРТЕРНЫХ СДЕЛОК

**Е. И. Ефремова**

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,  
Москва, Россия

В наши дни увеличилось влияние на экономику России внешнеторговых операций как важной части внешнеэкономической деятельности. Поэтому особенно актуальным становится вопрос отражения всех этапов проведения внешнеторговой бартерной сделки. Благодаря этому организация сможет избежать трудностей в процессе формирования дохода от операций. В результате интеграции экспортно-импортных операций были обнаружены не только положительные эффекты, но и определенного рода проблемы. Практика аудиторских проверок дала понять, что валютный, коммерческий и финансовый риски или совершенно не подчинены никакому контролю, или же контролируются в недостаточной мере, что становится причиной убытков организаций. В ходе аудиторской проверки важным шагом является процесс выявления преимуществ и недостатков в существующем контроле над внешнеторговыми бартерными сделками. В случае, когда такой контроль отсутствует, нарушается учет движения товаров в пути, а также в местах хранения и перевозки. По данным Федеральной таможенной службы, объемы импорта достигли минимума по итогам последних пяти лет. Это связано прежде всего с действием продовольственного эмбарго (его результатом стало рекордное снижение поставок из стран ЕС), большим количеством запретов, введенных в прошлом году, и падением курса рубля. В статье автором предложена методика аудита бартерных сделок при осуществлении организациями внешнеэкономической деятельности, а также система учета товарообменных операций, которые играют важную роль во внешней торговле российских организаций и предпринимателей.

*Ключевые слова:* аудит, бартерные сделки, импорт, экспорт, аудиторские процедуры.

## SPECIFIC FEATURES OF AUDIT AND ASSESSMENT OF FOREIGN-TRADE BARTER DEALS

**Elena I. Efremova**

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

Today the impact of foreign-trade operations as an important element of foreign – economic activity on economy of Russia has increased. Thus showing all stages of foreign-trade barter deal is becoming more and more acute. Because of that the organization could avoid difficulties in the process of shaping income of the operation. As a result of export-import operation integration not only positive effects but also certain problems were found. Practice of auditing demonstrated that currency, commercial and finance risks are not controlled completely or are controlled insufficiently, which can cause damages to the organization. An important step during auditing is the process of identifying advantages and disadvantages in the existing control over foreign-trade barter deals. In case such a control is absent, the assessment of goods movement on the way, in places of storage and transportation is violated. According to the Federal Customs Service import reached the minimum value in the last 5 years. It is connected mainly with food embargo (which caused the record drop in deliveries from EU countries), numerous bans introduced last year and fall in the ruble rate. The author advanced methodology of barter deal auditing during conducting foreign economic activity by organizations and the system of record-keeping of operations, which play an important role in foreign trade of Russian organizations and entrepreneurs.

*Keywords:* audit, barter deals, import, export, auditing procedures.

**В** современной России с учетом сложившихся рыночных отношений, а также принимая во внимание, что импортные и экспортные сделки все больше расширяются, для того чтобы найти новые пути проверки деятельности организаций в сфере внешней экономики, необходимы новые методы управления

хозяйствующими субъектами предпринимательства, которые были бы более эффективными и удобными. Если рассматривать внешнеторговую деятельность в масштабах нашей страны, то можно отметить, что она охватывает предприятия и организации всех форм собственности, которые регулярно выпускают различные товары и занимаются их реализацией.

Последовательность осуществления учета и аудита сделок, которые проводятся в ходе внешнеэкономической деятельности и предполагают обмен товарами, услугами, работами и интеллектуальной собственностью (внешнеторговые бартерные сделки), имеет существенное значение как в теоретическом, так и в практическом плане.

Изучая бартерные сделки, нельзя не рассмотреть элементы их планирования и отражения в учете. Объектом аудита таких сделок признаются все сделки во внешней торговле, по которым либо не было денежных расчетов, либо они носили ограниченный характер. К объектам также относятся факты хозяйственной жизни организации, которые отражаются в бухгалтерской документации и прочих источниках информации о деятельности организации.

Аудит бартерных сделок и посреднических операций – это весьма трудоемкий, сложный и один из самых затратных процессов в аудиторской деятельности. Ради достижения конечной цели в ходе аудита обозначают его главную задачу. Чаще всего этой задачей является определение каких-либо конкретных источников информации о бартерной сделке и посреднических операциях, а также их дальнейшее изучение.

При проведении аудита бартерных сделок во внешнеэкономической деятельности, которые также называются сделками встречной торговли и посреднических операций, важно обращать внимание на экономические условия страны и политическую ситуацию в ней. При помощи правового регулирования экспортно-импортных сделок создается правовая база, кото-

рая помогает при решении вопросов, неизбежно возникающих во взаимоотношениях сторон внешнеторгового контракта (как между собой, так и с государственными органами каждой из сторон). Эта правовая база также оказывает воздействие на специфические особенности отражения различных операций в бухгалтерском учете и влияет на налоговые последствия подобных сделок для российских участников внешнеэкономической деятельности.

Во всех странах признано, что международные нормы превалируют над нормами, принятыми в самой стране (национальными). Этот принцип нашел свое отражение и в российском законодательстве – он закреплен в Конституции Российской Федерации, а также упоминается в Федеральном законе от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Нормы международного права, целью которых является регулирование международных торговых договоров, содержатся в международных соглашениях (двусторонних, а также многосторонних). Двусторонние соглашения в основном касаются порядка расчетов между странами. Такие соглашения называются соглашениями о платежах. Кроме того, в них отражаются вопросы о конкретных взаимных поставках товара. В соглашениях об избежании двойного налогообложения затрагиваются вопросы налогообложения.

Исходя из Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» основной целью аудита является выражение мнения аудитора о достоверности предоставленной аудируемым лицами финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета предприятия принятому в Российской Федерации законодательству (рисунки).

При проведении аудита внешнеторговых сделок, сделок встречной торговли и посреднических операций организация, проводящая аудит, должна прежде всего разобраться в специфике деятельности то-

го экономического субъекта, которого она проверяет, с тем чтобы адекватно и корректно произвести оценку событий и операций, отраженных в бухгалтерской отчетности. Любая дезинформация может существенно повлиять не только на досто-

верность проверяемой информации, но и на ход проведения самой проверки, а также на те выводы, которые впоследствии будут содержаться в заключении некомпетентного аудитора.

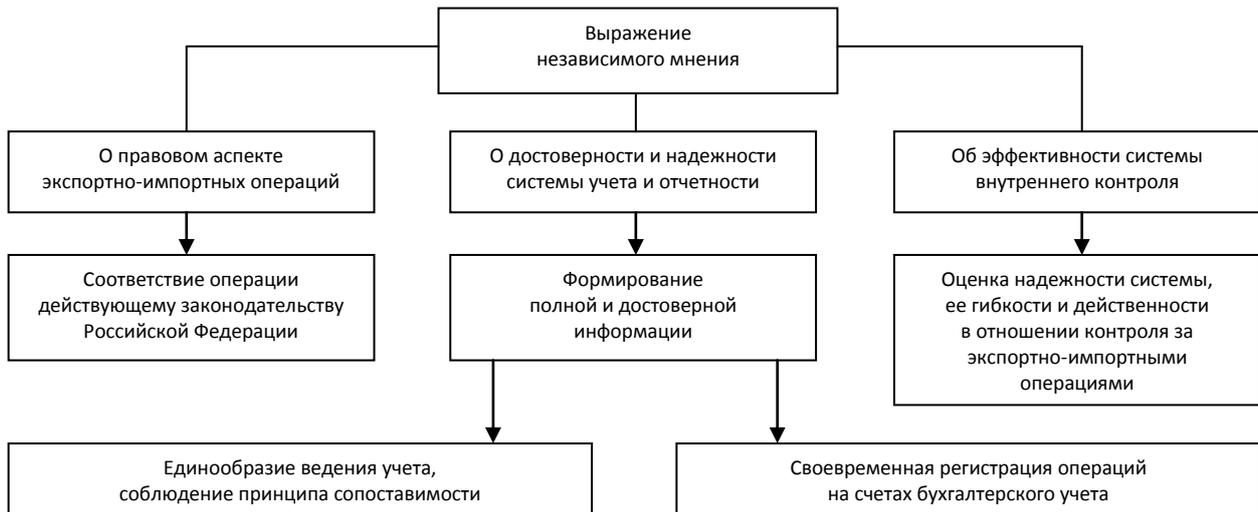


Рис. Цели и задачи аудита бартерных сделок во внешней торговле

Главной характерной чертой аудита сделок во внешней торговле является то, что эти сделки не остаются в границах одного государства, а выходят за его рамки. Как следствие, информационная база такого аудита значительно превышает по своим объемам ту, которая рассматривается аудиторами в ходе оценки других видов операций организации.

Независимо от того, принимается ли товар экспортера рынком импортера или нет, многие бартерные сделки просто не могут быть осуществлены. Это является ключевым отличием применения усложненных схем организации процесса международной торговли и, как следствие, взаиморасчетов между сторонами – участниками сделки.

Одна из характерных особенностей внешнеэкономической деятельности заключается в том, что сторонами внешне-торговых отношений могут быть таможенные органы и банки, которые также осуществляют валютный и таможенный кон-

троль. Это в свою очередь влечет за собой необходимость применения значительно превосходящего числа нормативных актов, касающихся не только бухгалтерского учета и налогообложения, но и валютного и таможенного регулирования в ходе проведения подобных аудиторских проверок.

Важно обратить внимание на то, что в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудит не является заменой контроля правильности и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такой контроль, согласно законодательству Российской Федерации, должен осуществляться уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления. Результаты аудиторских проверок предоставляются в пользование инвесторам и собственникам бизнеса, тогда как конечным пользователем результатов таможенного и валютного контроля является государство и при таком контроле превалирует именно его интерес.

Встречная торговля наблюдается не только при простых товарообменных операциях (чистый бартер), но и в случаях, когда различные пакеты конструктивно-инжиниринговых услуг, направленных на сооружение объектов производства за рубежом, оплачиваются той продукцией, которую этот объект будет выпускать после завершения своего строительства. Такая сделка называется компенсационной, основанной на соглашении о разделении продукции. Вот почему встречную торговлю со всем ее многообразием видов и форм необходимо причислять к особому методу реализации бизнес-операций международного характера.

В качестве отличительного признака любой существующей формы встречной торговли можно выделить полное или частичное вытеснение денежных средств и их эквивалентов из торговых отношений. Вместо них для взаиморасчетов используются экспортируемые товары, в которых у экспортера либо есть необходимость, либо они признаются товарами с высокой степенью ликвидности. В другом понимании экспортер соглашается на совершение встречно-торговой сделки только тогда, когда у него есть определенный интерес к товару или услуге, предлагаемым взамен импортером как безвалютный эквивалент. Интерес экспортера может носить технологический, коммерческий или политический характер.

Традиционно считается, что существует всего шесть основных форм встречной торговли: чистый бартер; клиринговое соглашение; свитч; офсет; встречная закупка и байбэк.

Чистым бартером называют сделку непродолжительного характера, которую обычно ставят в рамки взаимного обмена одного товара на другой. При этом считается, что по стоимости они эквивалентны друг другу.

Особенность клирингового соглашения как формы встречной торговли состоит в том, что сделка носит продолжительный характер, несмотря на отсутствие денеж-

ных расчетов между сторонами. При этом в обмене может участвовать не один, а целый перечень товаров одновременно как с одной, так и с другой стороны. Но при этом не подразумевается участие в сделках третьих лиц.

Возможны ситуации, когда у одной из сторон наблюдается задолженность хронического характера. В таком случае, а также при прекращении действия клирингового соглашения проводят сальдирование деньгами.

При сделке, которая называется «свитч» (switch), как правило, нет денежных расчетов. Так же, как и при клиринговом соглашении, она носит длительный характер и обе стороны могут подключать к обмену группы. Однако для урегулирования взаимоотношений между экспортером и импортером нередко привлекаются третьи лица.

Особенность офсета заключается в том, что при такой сделке не запрещены денежные расчеты, а участники отношений не ограничены двусторонней закупкой товара.

Встречной закупкой называют сделку, при которой возможны денежные расчеты, а экспортер обязан купить товар у импортера. Тем не менее есть ограничение касательно происхождения товара, покупаемого у импортера: этот товар (его происхождение) не должен иметь отношения к тому товару, который был закуплен у экспортера, например, он не может быть продуктом его переработки.

Обратная ситуация наблюдается при сделке байбэк, когда при тех же условиях экспортер должен купить у импортера продукцию, произведенную последним с помощью купленного у экспортера товара. Причем товар, купленный у импортера, должен соответствовать тем стандартам при своем производстве, которые установит экспортер.

Существует несколько форм встречной торговли. Условно можно выделить три их вида:

- встречные закупки;
- бартерные;

– компенсационные.

К встречным закупкам относят обязательства, которые иностранные экспортеры несут по встречным закупкам товаров, которые предлагают покупатели. Экспортеры предоставляют импортеру банковскую гарантию или же право удержать из платежей часть суммы в качестве исполнения встречных обязательств. Как правило, в таких ситуациях составляют и подписывают два договора: один – на основную поставку, второй – на встречную. Обычно встречные закупки происходят по желанию импортера (он является инициатором подобных отношений) и служат средством оказания давления на экспортеров за счет существующей между ними конкуренции.

Бартерные операции, по сути, являются обменом предварительно оговоренного и согласованного количества товаров. В ходе подобных сделок возможны два варианта: либо указывается конкретное количество товаров, взаимопоставляемых друг другу, либо прописывается сумма, в рамках которой участники сделки обязаны поставить товары друг другу.

При определении стоимости продукции, используемой в качестве базовой в данной сделке, принимают во внимание цену этого товара на мировом рынке с учетом предстоящих расходов сторон сделки на транспортировку товара. В качестве характерной особенности бартерных сделок можно выделить практически одновременную поставку оговоренного количества товаров обоими участниками в конечные пункты назначения, указанные и прописанные в договорах.

Компенсационные сделки бывают двух видов: торговые и промышленные. Торговая компенсационная сделка носит характер кратко- и единовременной операции на незначительную сумму. Как правило, обмениваемые товары разнородны и не имеют отношения друг к другу. Сделка такого рода должна быть завершена в течение 36 месяцев.

Промышленные компенсационные операции отличаются от торговых тем, что

сумма, на которую они совершаются, значительно больше. Кроме того, обмениваемые товары обычно схожи по ряду своих основных характеристик.

Экономистами разработана целая программа для проведения аудиторской проверки внешнеторговых операций. Она была составлена на основании результатов проведенных исследований сущности бартерных операций, анализа существующих рисков искажения бухгалтерской отчетности, которые неизбежно возникают при осуществлении сделок подобного рода. Кроме того, базой для создания программы послужило изучение целей и задач аудита в целом. Данная программа содержит основные этапы операций внешнеторговых бартерных сделок, их очередность и направления:

1. Оценка системы внутреннего контроля, отвечающего за проведение бартерных операций в организации.

2. Проверка оформления бартерных контрактов по критериям наличия и правильности оформления.

3. Оценка соблюдения совершения внешнеторговой сделки, существующих и действующих норм законодательства.

4. Проверка достоверности и полноты отражения внешнеторговых сделок в балансе организации:

– по импортным и экспортным материальным ценностям (товарам, оборудованию), в том числе соблюдения момента перехода права собственности;

– по импортным и экспортным нематериальным ценностям (услугам, работам).

5. Оценка правильности формирования фактической себестоимости импортных и экспортных материальных ценностей.

6. Проверка полноты и обоснованности включения в фактическую себестоимость импортных материальных ценностей различного рода затрат.

7. Контроль за правильностью исчисления курсовых разниц и достоверностью их отражения в бухгалтерском учете.

8. Проверка законности, с которой организация исполняет (если исполняет) свои функции налогоплательщика.

9. Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций.

В ходе аудита учета внешнеторговых бартерных сделок следует уточнить:

- какой уполномоченный таможенный орган осуществляет учет внешнеторговых бартерных сделок;
- какие сведения содержит документ учета внешнеторговой бартерной сделки;
- порядок оформления документа по учету внешнеторговой бартерной сделки;
- сроки получения от российских юридических и физических лиц документов по внешнеторговой сделке;
- информацию об исполнении обязательств по внешнеторговой бартерной сделке;
- исполнение всех обязательств по внешнеторговой бартерной сделке;
- наличие документа учета с актуализированной информацией.

Кроме того, при проверке аудитор должен обратить внимание на все условия и формы, прописанные в договорах, посредством которых удовлетворяются какие бы то ни было претензии, возникающие, как правило, при нарушении или ненадлежащем исполнении своих обязательств сторонами, подписавшими договор. Традиционно есть два способа, с помощью которых удовлетворяются возникающие претензии. Первый заключается в уменьшении поставок стороной, у которой возникли претензии. Второй способ сводится к осуществлению стороной-нарушителем своих обязательств за счет дополнительных поставок.

В ходе аудиторской проверки важно особо обращать внимание на соотношение обмениваемых товаров по количественным показателям, так как для определения этого соотношения информации об общей сумме сделки недостаточно. Другими словами, нужно установить равновесие по стоимости товаров экспорта и импорта. Понятно, что от цены каждого товара будет зависеть и его количество. Поэтому цена в бартерных договорах является обязательным и основным элементом. Наряду с

прочими условиями в подобных договорах должны быть указаны номенклатура товаров, их количество и цена по каждой товарной позиции. Все это официально установлено на законодательном уровне Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2012 г. № 1207 «Об осуществлении контроля за внешнеторговыми бартерными сделками и их учета».

Принято считать, что эквивалентность обмена товара достигнута в том случае, когда в качестве основы сделки лежат мировые цены с учетом корректировки на общий базис поставки. Как правило, аудитор проводит такие расчеты самостоятельно.

В соответствии с принятыми правилами в бухгалтерском учете сделки бартерного характера отражаются как два потока товаров, работ и услуг, направленных навстречу друг другу. В ходе экспортно-импортной сделки обе стороны по своей сути являются и продавцом, и покупателем одновременно. Соответственно, бухгалтерский учет передачи обмениваемых товаров представляет собой отражение в учете движения двух товарных потоков – экспортируемых и импортируемых товаров. Каждый из этих потоков необходимо своевременно поставить на учет. Кроме того, для каждого потока товаров в договоре должен быть четко прописан момент перехода права собственности к покупателям. В зависимости от характерных особенностей, определяющих этот момент, существуют различные способы построения учетных схем. Именно с этими схемами аудитор в дальнейшем будет иметь дело при проведении не только бухгалтерской, но и налоговой аудиторской проверки.

Высокая степень риска аудита внешнеэкономических сделок объясняется проверкой посреднических операций, в ходе которой могут быть выявлены или упущены существенные искажения в отражении данных о таких посреднических операциях в бухгалтерском и налоговом учете.

Организациям и предпринимателям, осуществляющим внешнеэкономическую деятельность, необходимо учитывать, что

данная деятельность связана с большим количеством рисков. Данный факт обуславливают обстоятельства, связанные с особенностями законодательного регулирования ВЭД организаций и предпринимателей, а также индивидуальными потребностями контрагентов, с которыми сотрудничают российские организации. По данным причинам внешнеторговые операции, связанные с товарообменом, представляют собой сложные правовые конструкции, основанные на договорных отношениях.

Оформление договора об осуществлении бартерных сделок происходит в простой письменной форме. Важным аспектом организации бухгалтерского и налогового учета бартерных сделок является момент перехода прав собственности на товары, подлежащие бартерному обмену. Товаром могут признаваться различные виды готовой продукции, полуфабрикаты, а также различное сырье вне зависимости от промышленности.

На практике существуют два варианта перехода прав собственности на товары, подлежащие бартеру.

Первый вариант предусматривает переход права собственности после того, как обязательства контрагента, связанные с благополучной поставкой товара, будут исполнены. Что касается рисков, связанных с утратой или случайной гибелью товаров, то данный риск переходит от поставщика к покупателю в соответствии с требованиями Инкотермс.

Если бартерным контрактом предусматривается первый вариант порядка перехода прав собственности, то:

- принятие к учету импортных товаров происходит на момент перехода риска случайной гибели товаров от иностранного поставщика к российскому покупателю;
- отражение в учете начисления выручки и списания товаров, поставляемых в качестве бартера, осуществляется в момент перехода риска случайной гибели товаров от российской организации к иностранной.

Второй вариант предусматривает переход прав собственности в момент исполнения обязательств как поставщиком, так и покупателем. Что касается учета импортных и экспортных товаров, то он производится на дату более поздней отгрузки. Риск утраты или случайной гибели товаров, подлежащих бартерному обмену, оговаривается в контракте, заключенном между сторонами внешнеэкономической деятельности.

Пример бухгалтерского учета, в котором обязательства, связанные с поставкой товара, в первую очередь выполнил поставщик, представляющий собой российскую организацию, представлен в табл. 1.

Следует отметить, что бартерные операции приносят компаниям небольшие убытки, так как стоимость обмениваемых товаров совпадает, а расходы, связанные с продажей экспортируемых товаров (таможенные пошлины и платежи), несет и та и другая сторона. Отражение в бухгалтерском и налоговом учете бартерной сделки в случае, если обязательства, связанные с поставкой товаров, первым выполнил не российский, а иностранный поставщик, показано в табл. 2.

Необходимо обратить внимание на то, что бартерные сделки, осуществляемые между иностранными партнерами, обладают специфическими способностями, делающими их отличными от других форм международной торговли.

К характерным особенностям бартерных сделок можно отнести:

- 1) разовость сделок;
- 2) заключение договора не более чем двумя сторонами;
- 3) оформление сделки одним контрактом;
- 4) определение окончательной специфики и объема сделки до момента подписания контракта;
- 5) относительно короткий в сравнении с другими формами встречной торговли срок исполнения сделки, который, как правило, не превышает один-два года.

Таблица 1

## Учет бартерных операций и перехода прав собственности к российскому поставщику

Корреспонденция счетов		Описание операции
Дебет	Кредит	
45	41, 43	Экспортные товары были отгружены перевозчику
44	60, 76	Отражение расходов, связанных с продажей экспортируемых товаров (на основании грузовой таможенной декларации и других сопутствующих документов)
<b>Бухгалтерские записи на дату перехода права собственности на товары к российской стороне</b>		
07, 08, 10, 41	60	Импортные товары были приняты к учету
62	90.1	Начисление выручки, полученной от продажи экспортируемых товаров, равных стоимости импортируемых
90.2	45	Списание фактической стоимости экспортируемых товаров
60	62	Погашение взаимной задолженности по бартерному контракту
07, 08, 10, 41	60, 76	Отражение расходов, связанных с приобретением импортируемых товаров
19	76	Начисление НДС, подлежащего к уплате (на основании грузовой таможенной декларации)
19	76	Начисление акциза, подлежащего к уплате (на основании грузовой таможенной декларации)
76	51	Перечисление НДС, подлежащего к уплате (на основании грузовой таможенной декларации)
76	51	Перечисление акциза, подлежащего к уплате (на основании грузовой таможенной декларации)
68	19	Принятие к вычету суммы НДС, фактически уплаченной на таможне
<b>Бухгалтерские записи на последнее число месяца</b>		
90.7	44	Списание расходов, связанных с продажей экспортируемых товаров
90 (99)	99 (90)	Определение финансового результата от продажи экспортируемых товаров

Таблица 2

## Учет бартерных операций и перехода прав собственности к иностранному поставщику

Корреспонденция счетов		Описание операции
Дебет	Кредит	
002		Принятие к учету импортируемых товаров
07, 08, 10, 41	60	Отражение расходов, связанных с приобретением импортируемых товаров (на основании грузовой таможенной декларации и других сопутствующих документов)
19	76	Начисление НДС, подлежащего к уплате
76	51	Перечисление НДС, подлежащего к уплате
45	41, 43	Экспортируемые товары отгружены перевозчику
44	60, 76	Отражение расходов, связанных с продажей экспортируемых товаров (на основании грузовой таможенной декларации и других сопутствующих документов)
<b>Бухгалтерские записи на дату перехода права собственности на товары</b>		
62	90.1	Начисление выручки, полученной от продажи экспортируемых товаров (на основании транспортных накладных)
90.2	45	Списание фактической себестоимости отгруженных экспортируемых товаров
07, 08, 10, 41	60	Импортируемые товары были приняты к учету по стоимости переданных экспортируемых товаров
60	62	Погашение взаимной задолженности по контракту
68	19	Принятие к вычету суммы НДС, которая была фактически уплачена на таможне
<b>Бухгалтерские записи на последнее число месяца</b>		
90.7	44	Списание расходов, связанных с продажей экспортируемых товаров
90 (99)	99 (90)	Определение финансового результата от продажи экспортируемых товаров

Для идентификации товаров в международной торговле имеется международная классификация товара. Абсолютно весь товар классифицируется Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности или кодом ТН ВЭД, но клас-

сификатор может отличаться в разных странах. Как правило, совпадают первые четыре цифры кода ТН ВЭД. По этой причине важно правильно подобрать код ТН ВЭД.

В Российской Федерации неверно подобранный код ТН ВЭД влечет за собой административное наказание по статье 16.2. КоАП РФ «Недекларирование либо недостоверное декларирование товаров», а в дальнейшем в зависимости от размера нарушения может быть начато уголовное расследование.

Каждый код ТН ВЭД определяет все требования к товару по его ввозу (вывозу), а самое главное – ставки по ввозным или вывозным таможенным платежам, установленные законодательно. Таможенные платежи формируются от таможенной стоимости товара, которая определяется как стоимость товара плюс транспортные расходы, понесенные до границы государства конечного потребления.

В современном мире доставка грузов возможна с разных точек мира. Схемы и маршруты зависят от местоположения склада продавца, местонахождения таможенного поста, где будут происходить таможенное оформление и впоследствии выпуск товара в свободное обращение и место нахождения склада покупателя.

Выбор транспорта определяется каждой компанией отдельно и зависит от особенностей товара, его габаритов и физико-химических свойств.

Стоит также отметить, что товары, подлежащие бартеру, обладают риском порчи или утраты, поэтому сторонам договора

необходимо минимизировать риски. Особое значение в методологии управления внешнеэкономическими рисками отводится страхованию грузов. Сущность договора страхования состоит в том, что после его заключения создается резервный (страховой) фонд, отчисления в который для отдельного застрахованного лица устанавливаются на уровне, значительно меньшем сумме ожидаемого убытка от порчи экспортируемых или импортируемых товаров.

В заключение следует отметить, что в настоящее время товарообменные операции играют важную роль во внешней торговле российских организаций и предпринимателей, поскольку импортируемые товары представляют для них большую ценность. Риски учета внешнеэкономической деятельности предприятия влекут не только возможные значительные финансовые потери, но и применение в отношении предприятия и его руководителя мер административного или даже уголовного характера. Для каждого предприятия необходимо, чтобы сотрудники, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом, обладали современными знаниями и были в курсе всех изменений, касающихся учета внешнеэкономических и внешнеэкономических операций не только в отечественном, но и в зарубежном законодательстве.

#### Список литературы

1. Бахтигозина Э. И., Устинова Н. Д., Стулов Г. А. Оценка рисков мошенничества в бухгалтерской финансовой отчетности // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 5-2 (82-2). – С. 595–598.
2. Беззатеева Т. И. Оценка финансовых обязательств по МСФО (IFRS) 9 // Актуальная бухгалтерия. – 2016. – № 5. – URL: [http://gaap.ru/articles/Otsenka\\_finansovykh\\_obyazatelstv\\_po\\_MSFO\\_IFRS\\_9/](http://gaap.ru/articles/Otsenka_finansovykh_obyazatelstv_po_MSFO_IFRS_9/)
3. Васильева А. О., Коробкова А. Ф., Беляева В. С. Проблемы и перспективы развития аудита в России // Электронный научный журнал. – 2016. – № 11-2 (14). – С. 79–82.
4. Маркелова Н. А., Бахтигозина Э. И. Оценка непрерывности деятельности организации с помощью применения аналитических процедур // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. – М., 2017. – С. 245–249.

5. Сербина О. Аудиторские доказательства: что изучает аудитор [Электронный ресурс] // Расчет. – 2016. – № 4. – URL: [http://www.auditnet.ru/best\\_practice/analytical\\_materials/](http://www.auditnet.ru/best_practice/analytical_materials/)

#### References

1. Bahtigozina E. I., Ustinova N. D., Stulov G. A. Ocenka riskov moshennichestva v buhgalterskoy finansovoy otchetnosti [Estimating Risks of Fraud in Finance Accounting]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* [Economics and Entrepreneurship], 2017, No. 5-2 (82-2), pp. 595–598. (In Russ.).

2. Bezzateeva T. I. Ocenka finansovykh obyazatel'stv po MSFO (IFRS) 9 [Estimating Finance Liabilities by IFRS 9]. *Aktual'naya buhgalteriya* [Acute Accounting], 2016, No. 5. (In Russ.). Available at: [http://gaap.ru/articles/Otsenka\\_finansovykh\\_obyazatelstv\\_po\\_MSFO\\_IFRS\\_9/](http://gaap.ru/articles/Otsenka_finansovykh_obyazatelstv_po_MSFO_IFRS_9/)

3. Vasil'eva A. O., Korobkova A. F., Belyaeva V. S. Problemy i perspektivy razvitiya audita v Rossii [Problems and Prospects of Audit Development in Russia]. *Elektronnyy nauchnyy zhurnal* [E-Academic Journal], 2016, No. 11-2 (14), pp. 79–82. (In Russ.).

4. Markelova N. A., Bahtigozina E. I. Ocenka nepreryvnosti deyatelnosti organizatsii s pomoshch'yu primeneniya analiticheskikh procedur [Assessing Continuity of Organization Activity by Using Analytical Procedures]. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie – informacionnaya osnova ekonomicheskoy bezopasnosti hozyaystvuyushchih sub"ektov, mezhvuzovskiy sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skih proektov* [Assessing and Analytical Support as an Informational Basis of Economic Security of Business Entities, inter-university collection of academic works and results of joint research projects]. Moscow, 2017, pp. 245–249. (In Russ.).

5. Serbina O. Auditorskie dokazatel'stva: chto izuchaet auditor [Auditing Profs: What the Auditor Studies] [E-resource]. *Raschet* [Settlement], 2016, No. 4. (In Russ.). Available at: [http://www.auditnet.ru/best\\_practice/analytical\\_materials/](http://www.auditnet.ru/best_practice/analytical_materials/)

#### Сведения об авторе

##### Елена Ильинична Ефремова

кандидат экономических наук, доцент  
кафедры финансового контроля, анализа  
и аудита РЭУ им. Г. В. Плеханова.  
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический  
университет имени Г. В. Плеханова», 117997,  
Москва, Стремянный пер., д. 36.  
E-mail: es-audit@mail.ru

#### Information about the author

##### Elena I. Efremova

PhD, Assistant Professor of the Department  
for Financial Control, Analysis and Audit  
of the PRUE.  
Address: Plekhanov Russian University  
of Economics, 36 Stremyanny Lane,  
Moscow, 117997, Russian Federation.  
E-mail: es-audit@mail.ru