

4.7. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ

Кочергина А.И., заместитель главного бухгалтера, ООО «Опора», г. Красноярск;

Юдина Г.А., доцент, кафедра бухгалтерского учета и статистики, Институт экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета, г. Красноярск;

Юдина М.И., ведущий специалист-эксперт, отдел бухгалтерского учета и отчетности, Департамент по недропользованию по Центрально-Сибирскому округу, г. Красноярск

В статье раскрыты оценочные значения в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, а так же стандартами бухгалтерского учета, их (оценочные значения) влияние на формирование показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности, кроме того процедуры получения аудиторских доказательств в части оценочных значений при тестировании средств контроля и по предпосылкам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Бухгалтерская (финансовая) отчетность (БФО) содержит показатели, основанные на денежной оценке, однако в процессе деятельности у аудируемых лиц (проверяемых экономических субъектов) могут возникать события и (или) факты хозяйственной жизни (ФХЖ), которые оценить в стоимостном выражении с большой вероятностью точности не представляется возможным. В связи с этим такие показатели рассчитываются приблизительно, и, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, а именно, международным стандартом аудита (МСА) 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (МСА 540) они являются оценочными значениями (ОЦЗ). К тому же наличие ОЦЗ в БФО повышает риск существенного искажения информации, таким образом, аудитору необходимо проводить дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Однако аудиту ОЦЗ не уделяется должного внимания, несмотря на значимость, а иногда существенность таких значений при аудите БФО, что и обусловило актуальность темы исследования.

Цель исследования – раскрыть особенность аудита ОЦЗ. Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- раскрыть понятие ОЦЗ, их виды, влияние на показатели в БФО;
- обобщить применение МСА в аудите ОЦЗ;
- выделить аспекты, подлежащие тестированию для оценки средств контроля, а также для проведения процедур проверки по существу в аудите ОЦЗ;
- сформулировать выводы и рекомендации.

В связи с вступлением в силу приказа Министерства финансов РФ «О введении в действие международных стандартов аудита на территории РФ» от 24 октября 2016 г. №192н (с 1 января 2017 г.) аудит ОЦЗ осуществляется в соответствии с МСА 540.

ОЦЗ по МСА 540 – это приблизительное значение денежной величины при отсутствии точных способов ее (величины) расчета. К тому же ОЦЗ имеют место в силу неопределенности, присущей хозяйственной деятельности. В МСА 540 приводится примерный перечень ОЦЗ, а именно [5, с. 2]:

- резервы, включая резерв под обесценение запасов, резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение финансовых вложений;
- метод амортизации или срок полезного использования основных средств;
- гарантийные обязательства;
- издержки урегулирования требований и судебных процессов;
- результаты долгосрочных контрактов.

Однако примеры ОЦЗ, приводимые в МСА 540, представляют собой открытый перечень и предполагают отнесение к данной категории любых показателей, соответствующих определению. При этом ОЦЗ рассчитываются в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, в связи с чем основываются на профессиональном суждении лиц, формирующих соответствующие показатели БФО, что увеличивает риск ее (БФО) существенных искажений [5, с. 1].

В соответствии с МСА 540 степень неопределенности оценки варьируется в зависимости от характера расчетной оценки, от той степени, в которой общепринятый метод или модель применяются при определении расчетной оценки, и от субъективности допущений, профессиональных суждений использованных при определении расчетной оценки. Анализ положений МСА 540 свидетельствует, что приводимый в нем (МСА 540) перечень ОЦЗ включает и оценочные обязательства (ОЦО), а именно гарантийные обязательства, издержки урегулирования требований и судебных процессов.

В тоже время БФО в Российской Федерации должна быть подготовлена в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), т.е. положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). При этом ОЦЗ регламентирует ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), а оценочные обязательства – ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010). Кроме того, в ПБУ 8/2010 определены условные обязательства (УСО) и условные активы (УСА). Причем ПБУ 21/2008 обязаны применять все организации, а ПБУ 8/2010 – все, за исключением организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, а также составлять упрощенную БФО (субъекты малого предпринимательства). Однако в случае обязательного аудита БФО аудируемые лица (субъекты малого предпринимательства) обязаны формировать ОЦО и, следовательно, соблюдать ПБУ 8/2010. Очевидно, что формирование ОЦЗ и ОЦО связано с реализацией принципа осмотрительности.

ОЦЗ и ОЦО посвящены отдельные ПБУ (ПБУ 21/2008 и ПБУ 8/2010 соответственно). В то же время в МСА 540 указаны только ОЦЗ, причем их перечень включает и ОЦО. В связи с чем возникает необходи-

мость обобщить эти понятия, а именно предлагается ОЦЗ и ОЦО называть оценочной информацией (ОЦИ), кроме того, УСА и УСО – условной информацией (УСИ), раскрываемой в пояснениях к бухгалтерскому балансу (ББ) и отчету о финансовых результатах (ОФР).

Таблица 1

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОЦИ И УСИ В СООТВЕТСТВИИ С ПБУ

| Вид информации | ПБУ | Определение |
|----------------|----------------------------|--|
| ОЦИ | | |
| ОЦЗ | П. 2 ПБУ 21/2008 [1, с. 1] | Оценка изменения стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашения стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, основанная на оценке существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки |
| ОЦО | П. 4 ПБУ 8/2010 [2, с. 1] | Неопределенная величина обязательств организации и (или) сроком исполнения, являющихся результатом прошлых событий, может возникнуть из требований нормативных правовых актов, судебных решений, договоров, а также в результате действий организации в следствии устоявшейся прошлой практики или заявлений организаций о принятии на себя определенных обязанностей перед третьими лицами, в связи с чем третьи лица ожидают исполнение таких обязательств |
| УСИ | | |
| УСО | П. 9 ПБУ 8/2010 [2, с. 2] | Обязательства, возникающие вследствие прошлых событий хозяйственной жизни организации, когда существование у нее (организации) обязательства на отчетную дату зависит от наступления (не наступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией |
| УСА | П. 13 ПБУ 8/2010 [2, с. 2] | Актив, возникающий вследствие прошлых событий хозяйственной жизни организации, когда существование у нее (организации) актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией |

В табл. 1 приводятся определения ОЦИ, а также УСИ в соответствии с нормами ПБУ 21/2008 и ПБУ 8/2010. Кроме того, в табл. 2 раскрыты условия их (ОЦЗ, ОЦО, УСО, УСА) признания.

Обобщенная информация по видам ОЦИ и УСИ, а также их влияние и (или) отражение в БФО, а именно в ББ, ОФР и в пояснениях к ББ и ОФР (Пояснения) представлена в табл. 3. Кроме того, в ней (табл. 3) приводятся соответствующие международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), а именно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (МСФО 8) и МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (МСФО 37). Причем МСФО 37 обязаны применять все организа-

ции, что отлично от ПБУ 8/2010 (определено исключение – субъекты малого предпринимательства).

Аудитору следует учитывать, что ПБУ 21/2008 содержит открытый перечень объектов, относящихся к ОЦЗ, а именно, резерв по сомнительным долгам, резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ), другие аналогичные оценочные резервы.

В настоящее время некоторые аудируемые лица формируют резерв по нефункциональным объектам основных средств. Такой резерв также является ОЦЗ и приводит к уменьшению стоимости основных средств в БФО.

Таблица 2

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ ОЦИ И УСИ В СООТВЕТСТВИИ С ПБУ

| Вид информации | ПБУ | Условия признания |
|----------------|----------------------------|---|
| ОЦИ | | |
| ОЦЗ | П. 2 ПБУ 21/2008 [6, с. 1] | Изменение стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, и приводящее к их (актива, обязательства) корректировке, обусловленное появлением новой информации, которая производится исходя из оценки: существующего положения дел в организации; ожидаемых будущих выгод и обязательств |
| ОЦО | П. 5 ПБУ 8/2010 [2, с. 1] | ОЦО признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий: у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать; уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения ОЦО, вероятно; величина ОЦО может быть обоснованно оценена. В случае не выполнения последних двух условий (одновременно или по отдельности) признается УСО |
| УСИ | | |
| УСО | П. 9 ПБУ 8/2010 [2, с. 2] | Существование у организации обязательства на отчетную дату, зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией, явившееся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни |
| УСА | П. 13 ПБУ 8/2010 [2, с. 2] | Существование у организации актива на отчетную дату, зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией, явившееся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни |

Таблица 3

ОБОБЩЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ ОБ ОЦИ И УСИ

| Вид информации | Бухгалтерский учет | | Отражение в БФО, в том числе | | |
|----------------|---|-------------------------------|---|--|---|
| | регламентирует | организовывать и вести | ББ | ОФР | пояснения |
| ОЦИ | | | | | |
| ОЦЗ | ПБУ 21/2008 [1, с. 1] МСФО 8 [3, с. 1] | Обязательно | Уменьшают соответствующие показатели в активе | Увеличивают расходы, увеличивают доходы при списании ОЦЗ | Существенная информация об ОЦЗ подлежит раскрытию |
| ОЦО | ПБУ 8/2010 [2, с. 1] МСФО 37 [4, с. 1] | Обязательно | Отражаются отдельными показателями в пассиве, при этом ОЦО, подлежащие капитализации, увеличивают соответствующий актив | Увеличивают расходы, увеличивают доходы при списании, в том числе излишне начисленных ОЦО, за исключением ОЦО подлежащих капитализации | Существенная информация об ОЦО подлежит раскрытию |
| УСИ | | | | | |
| УСО | ПБУ 8/2010 [2, с. 1] МСФО 37 [4, с. 1] | Не подлежат отражению в учете | Не подлежат отражению | Не подлежат отражению | Существенная информация об УСО и УСА подлежит раскрытию |
| УСА | | | | | |

Кроме того, в соответствии с ПБУ 21/2008 срок полезного использования (СПИ) амортизируемого имущества (основные средства, нематериальные активы) и способ начисления амортизации (СНА) по нему (амортизируемому имуществу) определяются на основе профессионального суждения [10, с. 45]. Результат этого суждения, а именно определение СПИ и СНА, используется в качестве основы для расчета суммы амортизации наряду со стоимостью амортизируемого имущества и, следовательно, также представляют ОЦЗ [6, с. 82].

Согласно МСФО 8, ОЦЗ признается расчетной оценкой, которая предполагает суждение, основывающееся на самой последней доступной надежной информации. Как в ПБУ 21/2008, так и в МСФО 8 содержится открытый перечень ОЦЗ.

В БФО подлежит отражению изменение ОЦЗ. Причем изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением ОЦЗ. Кроме того, если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения ОЦЗ, то для целей БФО оно признается изменением ОЦЗ [1, с. 1].

При этом изменение ОЦЗ, непосредственно влияющее на величину капитала аудируемого лица, подлежит признанию путем корректировки соответствующих показателей капитала в БФО за период, в котором произошло изменение.

При аудите БФО аудитору необходимо принимать во внимание влияние ОЦЗ на соответствующие показатели ББ (табл. 4), а также ОФР (табл. 5).

Таблица 4

ОТРАЖЕНИЕ ОЦЗ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

| Показатель | Код строки | Вид ОЦЗ | Оценка показателя в ББ | Влияние изменения ОЦЗ |
|--|------------|--|--|--|
| Актив | | | | |
| 1. Внеоборотные активы | | | | |
| Нематериальные активы | 1110 | СПИ, СНА | По остаточной стоимости, т.е. из первоначальной стоимости вычитается начисленная амортизация | Уменьшение первоначальной (восстановительной) стоимости |
| Основные средства | 1150 | То же | То же | То же |
| 2. Оборотные активы | | | | |
| Запасы | 1210 | Резерв под снижение стоимости МПЗ | За вычетом резерва | Уменьшение стоимости МПЗ |
| Дебиторская задолженность | 1230 | Резерв по сомнительным долгам | За вычетом резерва | Уменьшение дебиторской задолженности |
| Финансовые вложения | 1240 | Резерв под обесценение финансовых вложений | За вычетом резерва | Уменьшение стоимости финансовых вложений |
| Пассив | | | | |
| 3. Капитал и резервы | | | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | СПИ, СНА и резервы | За вычетом амортизации и резервов | Уменьшение прибыли (увеличение убытка) на сумму начисленной амортизации и начисленных резервов |

ОЦЗ приводят к уменьшению соответствующих показателей в активе ББ и к уменьшению нераспре-

деленной прибыли (увеличению непокрытого убытка) в пассиве, т.е. в разделе «Капитал и резервы»,

и, следовательно, к уменьшению валюты баланса. Однако списание резервов, в том числе излишне начисленных, приводит к увеличению нераспределенной прибыли (уменьшению непокрытого убытка) и, следовательно, актива.

Таблица 5

ОТРАЖЕНИЕ ОЦЗ В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

| Показатель | Код строки | Вид ОЦЗ | Влияние изменения ОЦЗ |
|------------------------|------------|---|----------------------------|
| Себестоимость продаж | 2120 | СПИ, СНА, влияющие на сумму амортизации основных средств и нематериальных активов | Увеличение себестоимости |
| Коммерческие расходы | 2210 | То же | Увеличение расходов |
| Управленческие расходы | 2220 | То же | То же |
| Прочие доходы | 2340 | Списание: резерва под снижение стоимости МПЗ; резерва по сомнительным долгам; резерва под обесценение финансовых вложений и др. | Увеличение прочих доходов |
| Прочие расходы | 2350 | Начисление: резерва под снижение МПЗ; резерва по сомнительным долгам; резерва под обесценение финансовых вложений и др. | Увеличение прочих расходов |

Отражение ОЦЗ в бухгалтерском учете и в ОФР приводит к увеличению расходов аудируемого лица и, следовательно, к уменьшению чистой прибыли (увеличению убытка). Исключением является списание резервов. Однако ПБУ 21/2008 не содержит порядка отражения в ОФР списания резервов, в связи с чем аудируемым лицом может быть применен вариант сальдирования, а именно, без отражения суммы списанных резервов. В этом случае определяется размер соответствующего резерва за вычетом списанной суммы. Применяемый аудируемым лицом вариант отражения резервов (развернуто или сальдировано) является элементом учетной политики. В табл. 5 приводится вариант отражения резервов развернуто.

Кроме того, аудитору необходимо учитывать, что ОЦО при выполнении условий их признания в соответствии с ПБУ 8/2010 (табл. 2) в бухгалтерском учете должны быть сформированы в отношении таких фактов хозяйственной деятельности:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, по которым могут быть приняты окончательные решения лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к уменьшению экономических выгод организации;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми и другими органами по поводу уплаты платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

- выданные организацией гарантийные обязательства по реализованной в отчетном периоде продукции;
- обязательства по охране окружающей среды, связанные с деятельностью организации и возникшие из требований нормативных правовых актов, договоров;
- обязательства по выплате отпускных, ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- другие аналогичные факты.

При этом резерв на предстоящие расходы в части ремонта основных средств не признается ОЦО, за исключением случаев, предусмотренных нормативными правовыми актами. Таким исключением в РФ является обязанность управляющей компании (УК) сферы жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ) по проведению текущего ремонта многоквартирного дома (МКД), находящегося на ее (УК) обслуживании, так как плата на проведение текущего ремонта является обязательным элементом тарифа жилищной услуги. Причем в этом случае выполняются все условия признания ОЦО, что является основанием утверждать об обязанности УК сферы ЖКХ формировать резерв на проведение текущего ремонта МКД и отражать его (резерв) в БФО. Кроме того, аналогичный вывод можно сделать и в отношении регионального оператора осуществляющего сбор средств на проведение капитального ремонта МКД и исполняющего обязанности по его (капитальный ремонт) проведению.

Аудитору необходимо учитывать, что в соответствии с ПБУ 8/2010 величина ОЦО определяется организацией на основе имеющихся ФХЖ, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также при необходимости мнений экспертов [7, с. 135]. Кроме того, согласно норм ПБУ 8/2010, при определении величины ОЦО организация исходит из следующего [2, с. 2]:

- если величина ОЦО определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;
- если величина ОЦО определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

К тому же при определении величины ОЦО принимаются в расчет [2, с. 2]:

- события после отчетной даты;
- риски и неопределенность, присущие этому ОЦО;
- будущие события, которые могут повлиять на величину ОЦО.

ОЦО подлежат отражению на счете учета резервов предстоящих расходов и платежей. Кроме того, при признании ОЦО в зависимости от его характера величина ОЦО относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива [2, с. 2].

Однако в МСФО 37, в отличие от ПБУ 8/2010, указано, что признание затрат в качестве активов или расходов, определяют другие стандарты [9, с. 52]. В связи с чем МСФО 37 не запрещает, но и не требует проводить капитализацию затрат при создании ОЦО.

В ходе аудита БФО аудитор принимает во внимание влияние ОЦО на соответствующие показатели в ББ (табл. 6), а также, в ОФР (табл. 7).

Таблица 6

ОТРАЖЕНИЕ ОЦО В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

| Показатель | Код строки | Вид ОЦО | Оценка показателя в ББ | Влияние изменения ОЦО |
|--|------------|---------|---|---|
| Актив | | | | |
| 1. Внеоборотные активы | | | | |
| Нематериальные активы | 1110 | Резерв | Остаточная стоимость | Увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости на сумму резерва, при включении в стоимость актива |
| Основные средства | 1150 | То же | То же | То же |
| 2. Оборотные активы | | | | |
| Запасы | 1210 | То же | Фактическая стоимость за вычетом резерва под снижение МПЗ | Увеличение стоимости МПЗ на сумму резерва, при включении в их (МПЗ) стоимость |
| Пассив | | | | |
| 3. Капитал и резервы | | | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | Резервы | За вычетом начисленных резервов и (или) с учетом списанных резервов | Уменьшение прибыли на сумму начисленных резервов (увеличение убытка) и (или) увеличение прибыли (уменьшение убытка) на сумму списанных резервов |
| 4. Долгосрочные обязательства | | | | |
| Оценочные обязательства | 1430 | Резервы | Оценка резервов осуществляется согласно учетной политике | Увеличение на сумму начисленных резервов, уменьшение на сумму использованных и (или) списанных резервов |
| 5. Краткосрочные обязательства | | | | |
| Оценочные обязательства | 1540 | Резервы | Оценка резервов осуществляется согласно учетной политике | Увеличение на сумму начисленных резервов, уменьшение на сумму использованных и (или) списанных резервов |

ОЦО отражают отдельными показателями в пассиве ББ, а именно, долгосрочные по строке 1430 «Оценочные обязательства» и краткосрочные по строке 1540 «Оценочные обязательства». При этом начисление (доначисление) ОЦО приводит к уменьшению показателя нераспределенной прибыли (увеличению непокрытого убытка) пассива ББ, что приводит к изменению только структуры пассива, а в случае включения в стоимость актива (капитализация затрат) – к увеличению валюты баланса. Однако списание неиспользованных и (или) избыточно начисленных средств ре-

зервов влечет как уменьшение соответствующего показателя ОЦО, так и увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка). Это также приводит к изменению структуры пассива.

Таблица 7

ОТРАЖЕНИЕ ОЦО В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

| Показатель | Код строки | Вид ОЦО | Влияние изменения ОЦО |
|------------------------|------------|---|----------------------------|
| Себестоимость продаж | 2120 | Резерв на оплату отпусков; резерв на премирование по итогам года | Увеличение себестоимости |
| Коммерческие расходы | 2210 | То же | Увеличение расходов |
| Управленческие расходы | 2220 | То же | То же |
| Прочие доходы | 2340 | Списание неиспользованных и (или) избыточно начисленных резервов | Увеличение прочих доходов |
| Прочие расходы | 2350 | Начисление: резерва по судебным делам; резерва по обязательствам по охране окружающей среды | Увеличение прочих расходов |

Таблица 8

ИНФОРМАЦИЯ ОБ ОЦИ И УСИ, ПОДЛЕЖАЩАЯ РАСКРЫТИЮ В ПОЯСНЕНИЯХ

| Вид информации | ПБУ | Информация, подлежащая раскрытию |
|----------------|-----------------------|--|
| ОЦИ | | |
| ОЦЗ | ПБУ 21/2008 [1, с. 1] | Содержание изменения повлиявшего на БФО за отчетный период. Содержание изменения, которое повлияет на БФО в последующие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на БФО в последующие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию |
| ОЦО | ПБУ 8/2010 [2, с. 3] | Балансовая величина ОЦО на начало и конец отчетного периода. Сумма ОЦО, начисленная за отчетный период. Сумма ОЦО, списанная на затраты или признанная кредиторской задолженностью в отчетном периоде. Списанная в отчетном периоде сумма ОЦО как излишне начисленная или в связи с прекращением выполнения условий признания. Увеличение величины ОЦО из-за увеличения его приведенной стоимости за отчетный период (проценты). Характер обязательства и ожидаемый срок его погашения. Неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины ОЦО. |

| Вид информации | ПБУ | Информация, подлежащая раскрытию |
|----------------|----------------------|--|
| | | Ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства. |
| УСИ | | |
| УСО | ПБУ 8/2010 [2, с. 3] | Характер УСО. Оценочное значение или диапазон оценочных значений УСО, если они поддаются определению. Неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства. Возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства |
| УСА | ПБУ 8/2010 [2, с. 3] | Характер УСА на конец отчетного периода, его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению |

Начисление, а также доначисление ОЦО приводит к увеличению расходов аудируемого лица и, следовательно, к уменьшению чистой прибыли (увеличению убытка). Однако списание неиспользованных и (или) избыточно начисленных резервов влечет к увеличению прибыли (уменьшению убытка).

В Пояснениях аудируемое лицо должно раскрыть информацию об ОЦИ и УСИ (табл. 8).

Кроме того, если ОЦО и УСО возникли в результате одних и тех же ФХЖ, то взаимосвязь между ними (ОЦО и УСО) подлежит раскрытию в Пояснениях.

Аудитору следует принимать во внимание, что ПБУ 8/2010 содержит исключение, в части раскрытия информации об ОЦО, УСО и УСА в БФО, а именно, если раскрытие такой информации наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств или фактов. При этом организация должна указать общий характер соответствующего ОЦО, УСО или УСА и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

В соответствии МСА 540 аудитор при аудите БФО должен выполнить определенные процедуры для идентификации и оценки рисков существенных искажений ОЦИ и их расчетных оценок [5, с. 5], а именно:

- определить требования по осуществлению расчетных оценок, согласно концепции, используемой в качестве основы для подготовки БФО, включая соответствующие раскрытия;
- установить, каким образом руководство аудируемого лица идентифицирует операции, события и условия, которые могут вызвать необходимость признания или раскрытия расчетных оценок в БФО;
- направить руководству аудируемого лица запросы в отношении изменений в обстоятельствах, которые могут привести к новым расчетным оценкам или вызвать необходимость пересмотра существующих расчетных оценок;
- установить, как руководство аудируемого лица определяет расчетные оценки и получает понимание данных, на которых они основаны, в том числе:
 - метод, включая в случае необходимости модель, используемую в определении расчетной оценки;

- средства контроля, применяемые в отношении расчетных оценок;
- привлечение эксперта;
- допущения, лежащие в основе расчетных оценок;
- изменения, в том числе, подлежащие отражению, но не учтенные, в методах определения расчетных оценок по сравнению с предыдущим периодом, и их обоснование;
- анализ влияния неопределенности оценки, и если да, то как это осуществляется.

Аудитор должен рассмотреть подтверждение расчетных оценок, включенных в БФО предыдущего периода, и где применимо, их последующую переоценку. Характер и масштаб обзора определяются аудитором с учетом характера расчетных оценок и того, будет ли информация, полученная в результате обзора, релевантной для идентификации и оценки рисков существенных искажений расчетных оценок, сделанных в БФО отчетного периода. При этом необходимо учитывать, что оценки, сделанные в предыдущих отчетных периодах, основывались на доступной на тот момент информации [5, с. 8]. Аудитор должен дать оценку разумности расчетных оценок в отношении ОЦИ [3, с. 20], основываясь на знании специфики деятельности аудируемого лица и на том, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

Направления проверки ОЦИ в соответствии с МСА систематизированы по этапам аудита БФО и представлены в табл. 9.

Таблица 9

ЭТАПЫ АУДИТА И НАПРАВЛЕНИЯ ПРОВЕРКИ ОЦИ

| Этапы | Направления |
|--|--|
| Предварительное планирование | Предварительный анализ видов ОЦИ, допущений, используемых в качестве основы ее (ОЦИ) формирования в бухгалтерском учете и отражения в БФО в соответствии с нормативными правовыми актами, спецификой деятельности аудируемого лица и его (аудируемого лица) учетной политикой |
| Подготовка общей стратегии и плана | Первичная оценка системы внутреннего контроля (СВК) в части ОЦИ и рисков существенного искажения. Определение существенности ОЦИ в БФО. Описание характера, сроков проведения и объема, планируемых аудиторских процедур, в части ОЦИ |
| Проведение проверки | Тестирование средств контроля применяемых аудируемым лицом в отношении ОЦИ. Детальные тесты сальдо счетов, видов операций по ОЦИ, раскрываемых сведений, включая УСИ, а также применение аналитических процедур. Получение заявлений и разъяснений от лиц, осуществляющих руководство аудируемым лицом и корпоративное управление, а также в случае необходимости привлечение эксперта |
| Систематизация выявленных искажений и оценка их существенности | Анализ влияния выявленных искажений в части ОЦИ на достоверность БФО и полноты и адекватности раскрытия сведений об ОЦИ и УСИ в Пояснениях |
| Формирование мнения | Оценка влияния выявленных искажений на мнение о достоверности БФО, при существенном влиянии, определение вида мо- |

| Этапы | Направления |
|-------|--|
| | дификации (мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения), а также необходимость раскрытия информации об ОЦИ и (или) УСИ в отдельном параграфе аудиторского заключения |

На первых двух этапах (табл. 9) аудиторы оформляют такие документы, как письмо-соглашение на проведение аудита (МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (МСА 210), договор на оказание аудиторских услуг, а именно, проведение аудита с целью выражения мнения о достоверности БФО, а также общую стратегию и план аудита (МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»). Причем, договор на оказание аудиторских услуг составляется в соответствии с Гражданским кодексом РФ с учетом норм МСА 210.

При планировании аудита ОЦИ и УСИ необходимо изучить специфику деятельности аудируемого лица, а именно особенность бизнес-процессов и их (бизнес-процессов) влияние на идентификацию, классификацию, оценку ФХЖ, имеющих взаимосвязь с ОЦИ и УСИ, а также отражение этих ФХЖ в бухгалтерском учете и БФО. Кроме того, оценить возможные риски существенного искажения БФО, в части ОЦИ и надлежащего раскрытия информации об ОЦИ и УСИ в Пояснениях.

При этом в соответствии с МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (МСА 320) и методикой расчета уровня существенности (УС), принятой в аудиторской организации, аудитор должен определить УС не только на уровне БФО в целом, но и на уровне отдельных остатков счетов, видов операций, раскрываемых сведений, в том числе в отношении УСИ. Однако в части УСИ существенность определяется только в отношении раскрываемых сведений, так как УСИ подлежит раскрытию в Пояснениях.

Причем, согласно МСА 320, аудитор должен определить как УС общий (далее – УС_о), так и УС рабочий (далее – УС_р). При этом УС_р получают путем корректировки УС_о на риск существенного искажения, иначе путем произведения УС_о на оценку риска. Таким образом, реализуются положения МСА об обратной взаимосвязи между рисками и существенностью. Именно УС_р аудитор применяет для оценки выявленных и потенциальных искажений в ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО) и их (искажений) влияния как по отдельности, так и в совокупности на достоверность БФО и мнение аудитора. Кроме того, по МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» аудитор должен рассчитать порог существенности для установления искажений, явно незначительных, и, следовательно, не влияющих на достоверность БФО и не являющихся значимыми для корпоративного управляющего. Такой порог существенности будем называть УС для оценки явно незначительных искажений УС_х. Согласно МСА 450, явно незначительные искажения не подлежат накоплению и сообщению корпоративному управляющему. В то же время выявленные искажения, по

МСА, подлежат оценке не только с количественной стороны, но и с качественной.

Кроме того, при аудите ОЦИ в соответствии с МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» аудитор должен оценивать риски существенного искажения информации. При этом аудитор должен учитывать, что так как ОЦИ формируется в бухгалтерском учете и в БФО в большой степени на профессиональном суждении, то риски ее (ОЦИ) существенного искажения повышаются, в связи с чем МСА определяют такие риски значимыми или значительными. В соответствии с МСА выделяют следующие условия и события, которые могут указывать на риски существенного искажения ОЦИ:

- значительные операции со связанными сторонами;
- недостаток персонала с надлежащими навыками в области бухгалтерского учета и подготовки БФО;
- изменения в составе ключевого персонала аудируемого лица, включая уход ключевых руководителей;
- недостатки в средствах контроля, особенно не устраненные руководством аудируемого лица;
- несоответствие между ИТ-стратегией и бизнес-стратегиями аудируемого лица;
- изменения в среде информационных технологий;
- установка новых, значительных ИТ-систем, связанных с БФО;
- запросы регулирующих или государственных органов в отношении деятельности аудируемого лица или финансовых результатов;
- искажения, допущенные в прошлом, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода;
- значительные суммы нестандартных или несистематических операций, включая внутригрупповые операции и операции с большой выручкой в конце периода;
- бухгалтерские оценки с применением сложных методик;
- события или операции, для которых характерна значительная неопределенность оценки;
- незавершенные судебные разбирательства и условные обязательства, а именно гарантийные обязательства по продажам, финансовые гарантии и обязательства по восстановлению окружающей среды.

Проводя оценку рисков существенного искажения в отношении ОЦИ, аудитор может выявить средства контроля, которые, вероятно, способны предотвратить, обнаружить или исправить существенное искажение конкретных предпосылок подготовки БФО. Аудитор получает понимание средств контроля и устанавливает соответствие между ними и предпосылками составления БФО в контексте процессов и систем, в которых они существуют.

Анализ положений МСА позволяет выделить основные направления и процедуры аудита ОЦИ и УСИ:

- установление видов ОЦИ, представленной в БФО, а также, определяемые учетной политикой аудируемого лица;
- анализ полноты раскрытия в учетной политике порядка формирования ОЦИ, включая метод расчета, принимаемые оценки и другие существенные аспекты;
- оценка рисков существенного искажения ОЦИ с учетом особенностей деятельности аудируемого лица и эффективности его (аудируемого лица) СВК и расчет УС на уровне ОЦИ;

- установление средств контроля, применяемых аудируемым лицом, в отношении ОЦИ, включая их (средства контроля) утверждение;
- обоснование признания ОЦИ или ее (ОЦИ) не признания;
- проверка соответствия ОЦИ отраженной в бухгалтерском учете и БФО учетной политике аудируемого лица;
- оценка фактически примененных методов расчета ОЦИ и их соответствие учетной политике;
- оценка рисков и неопределенностей, присущих каждой ОЦИ;
- оценка влияния будущих событий на величину ОЦИ;
- проверка правильности признания ОЦИ в бухгалтерском учете и их отражения в БФО;
- установление документального подтверждения инвентаризации ОЦИ и анализ результатов инвентаризации ОЦИ и их влияние на формирование информации в БФО;
- проверка документального подтверждения оценок и допущений, используемых для определения ОЦИ, а также соблюдение регламента утверждения ОЦИ руководством аудируемого лица или иным уполномоченным на то лицом.

В соответствии с МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» аудитор должен изучить средства контроля, которые были разработаны и внедрены руководством аудируемого лица для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий в отношении ОЦИ. При выявлении риска недобросовестных действий в отношении ОЦИ, риск существенного искажения увеличивается, в связи с чем аудитор должен пересмотреть первоначальную оценку риска и, следовательно, характер, объем и временные рамки проведения аудиторских процедур. Требование по изменению процедур в связи с изменением рисков определено в МСА 330 «Аудиторские процедуры, в ответ на оцененные риски».

В соответствии с МСА 500 «Аудиторские доказательства» (МСА 500) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, в том числе в отношении ОЦИ и УСИ являющиеся основой для выражения мнения о достоверности БФО. МСА 500 определяет, что аудитор получает аудиторские доказательства путем тестирования средств контроля и проведения процедур проверки по существу. Тестирование средств контроля в отношении ОЦИ и УСИ включает следующее:

- уделяет ли руководство аудируемого лица надлежащее внимание вопросам, связанным с формированием ОЦИ и раскрытием информации, в том числе УСИ;
- уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера аудируемого лица;
- наличие ответственного лица, отвечающего за расчет ОЦИ и УСИ;
- имеется ли должностная инструкция для ответственного лица, отвечающего за расчет ОЦИ и раскрытие информации об УСИ;
- имеется ли соответствующее образование у сотрудника ответственного за формирование и отражение в БФО ОЦИ, УСИ;
- проводится ли проверка ОЦИ и УСИ внутренним аудитором;
- обращается ли руководство аудируемого лица за консультациями по вопросам связанным с ОСИ и УСИ к аудиторам или консультантам;

- соответствие критериев, отраженных в учетной политике аудируемого лица, критериям, установленным нормативными правовыми актами;
- полнота раскрытия в учетной политике положений, по определению ОЦИ и УСИ;
- определена ли в учетной политике периодичность формирования ОЦИ;
- применяются ли положения учетной политики при отражении ОЦИ в бухгалтерском учете и БФО;
- соответствует ли рабочему Плану счетов, бухгалтерские счета, используемые для учета ОЦИ;
- определены ли подразделения аудируемого лица, а также должностные лица, ответственные за оценку допущений, используемых в качестве основы для определения ОЦИ;
- оформляется ли документально оценка допущений, на которых основаны ОЦИ;
- наличие дополнительных возможностей в программном обеспечении для учета ОЦИ;
- имеется график периодичности инвентаризации ОЦИ, утвержденное руководством и фактическое его исполнение;
- имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия по инвентаризации ОЦИ;
- наличие документов подтверждающих ОЦИ;
- имеется ли ОЦИ подлежащая отражению в учете в соответствии с учетной политикой аудируемого лица, но не отраженная в учете;
- осуществляется ли документальное оформление контрольных процедур в отношении ОЦИ и УСИ;
- принимаются ли руководством аудируемого лица меры по устранению несоответствий, выявленных в результате применения средств контроля и мониторинга.

Результаты тестов, в том числе средств контроля, аудитор оформляет в рабочих документах (РД). В РД напротив тестируемого вопроса указывается соответствующий балл или ответ «да», «нет», в связи с чем тест оформляется в табличном формате, такая таблица, как правило, включает несколько граф, а именно графу, содержащую перечень тестируемых вопросов, графу с указанием результата тестирования, а также могут быть включены дополнительные графы. Порядок заполнения тестов должен быть определен внутрифирменными стандартами аудиторской организации. По результатам тестирования, подсчитывается количество ответов «да», «нет» и выводится итоговая оценка эффективности средств контроля в части ОЦИ.

Для снижения рисков необходимо провести аудиторские процедуры, которые позволят получить высокую степень уверенности в отсутствии существенных искажений. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения не только на уровне БФО, но и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Для проверки предпосылок составления БФО аудируемым лицом в отношении видов операций, событий и иных ФХЖ деятельности аудитор должен проверить документы и операции в отношении ОЦИ, имеющих место в отчетном периоде, отраженные в табл. 10.

Таблица 10

ПРЕДПОСЫЛКИ О ВИДАХ ОПЕРАЦИЙ И СОБЫТИЯХ, ИНЫХ ФХЖ В ЧАСТИ ОЦИ

| Предпосылка | Проверяемые операции и документы |
|---------------------------|--|
| Наличие | Первичные учетные документы, подтверждающие наличие: активов, в отношении которых были сформированы ОЦЗ; обязательств, в отношении которых были сформированы ОЦО |
| Полнота | Документы по всем операциям и событиям в отношении ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО) которые подлежат признанию в учете, отражены в нем в полном объеме без изъятий и пропусков |
| Точность | Суммы, отраженные в учете по ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО), подтверждены надлежащими первичными учетными документами и расчетами, что подтверждает точность их отражения |
| Своевременность признания | Операции по формированию ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО) отражены в соответствующем периоде, что подтверждается соответствующими документами |
| Классификация | ОЦИ классифицирована верно, в связи с чем, ОЦЗ, отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам», а также ОЦО, отражены на бухгалтерском счете 96 «Резервы предстоящих расходов» |

Для проверки предпосылок составления БФО аудируемым лицом в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода аудитор должен проверить соответствующие документы и операции в части ОЦИ, отраженные в табл. 11.

Таблица 11

ПРЕДПОСЫЛКИ ОБ ОСТАТКАХ ПО СЧЕТАМ УЧЕТА ОЦИ

| Предпосылки | Проверяемые операции и документы |
|------------------------|---|
| Существование | Остатки по счетам учета ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО) подтверждены результатами инвентаризации, а именно, наличие приказов о проведении инвентаризации, об утверждении результатов инвентаризации, инвентаризационных описей |
| Права и обязанности | Право на признание ОЦЗ подтверждается документально, такими документами как, право на активы (амортизируемое имущество, МПЗ, финансовые вложения), обязанность признания дебиторской задолженности сомнительной. Право на признание ОЦО подтверждается документально обязанностью аудируемого лица перед третьими лицами, согласно нормативным правовым актам |
| Полнота | Все ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО), которые необходимо было учесть, были учтены и это подтверждено документально |
| Оценка и распределение | ОЦИ (ОЦЗ, ОЦО) включены в БФО в соответствующих суммах, что подтверждено расчетами, приказами, иными надлежаще оформленными документами |

Для проверки предпосылок составления БФО в отношении представления и раскрытия информации аудитор проверяет соответствующую информацию в части ОЦИ и УСИ, отраженную в табл. 12.

Проверка предпосылок составления БФО проводится в отношении отобранных элементов, при этом аудитор руководствуется своим профессиональным суждением. Отбор элементов регламентирует МСА 530 «Аудиторская выборка» (далее – МСА 530), определяя следующие методы:

- отбор всех элементов (сплошная проверка);
- отбор специфических (определенных) элементов;
- отбор отдельных элементов (формирование аудиторской выборки).

Таблица 12

ПРЕДПОСЫЛКИ О ПРЕДСТАВЛЕНИИ И РАСКРЫТИИ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦИ И УСИ

| Предпосылки | Проверяемые операции и документы |
|------------------------------|---|
| Наличие, права и обязанности | Отраженные в БФО ОЦИ и УСИ имели место и относятся к деятельности организации, что подтверждается документально |
| Полнота | Информация об ОЦИ и УСИ, подлежащая включению в БФО, включена в нее без изъятий и пропусков, и это подтверждается документально |
| Классификация и понятность | Информация об ОЦИ и УСИ представлена и описана в БФО правильно, отражена в понятной форме |
| Точность и оценка | Информация об ОЦИ и УСИ раскрыта в БФО достоверно и в надлежащих суммах, что подтверждено документально оформленными расчетами |

Согласно МСА 530, генеральная совокупность может быть стратифицирована на основе профессионального суждения аудитора. При этом должен быть исключен повтор одного и того же элемента в разных стратах.

Очевидно, что сплошная проверка проводится, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов;
- риски являются высокими, и в то же время другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- имеет место повторяющийся характер расчетов, иных процессов, осуществляемых с использованием программного продукта.

В таких случаях сплошная проверка является более эффективной. При принятии решения о проведении сплошной проверки ОЦИ аудитор учитывает масштаб деятельности аудируемого лица, отрасль, в которой она осуществляется.

Построение непредставительной (нерепрезентативной) выборки аудитор осуществляет на основе своего профессионального суждения отбирая специфические (наибольшие и ключевые) элементы. Наибольшие элементы можно определять по уровню существенности на уровне БФО в целом или на уровне остатков по бухгалтерским счетам учета ОЦИ, видов операций и случаев раскрытия информации. Ключевыми элементами являются элементы, существенные качественно: по которым вероятность как наличия ошибки или искажения, так и от-

ступления от требований нормативных правовых актов высока. В то же время следует отметить, что отобранные наибольшие и ключевые элементы не являются представительной (репрезентативной) выборкой, и выявленные по ним ошибки не подлежат экстраполяции на генеральную совокупность.

После того как произведен отбор специфических элементов, формируется представительная выборка, результаты которой экстраполируются на всю генеральную совокупность или страту. При этом аудиторю необходимо учитывать, что ОЦИ есть результат как оценки рисков снижения стоимости (обесценения) в отношении активов и рисков непогашения дебиторской задолженности (ОЦЗ), так и оценки признания обязательств аудируемого лица (ОЦО). В связи с чем очевидно, что достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств по ОЦИ необходимо анализировать во взаимосвязи с аудиторскими доказательствами по таким сегментам, как аудит активов (амортизируемого имущества, МПЗ), аудит дебиторской задолженности, аудит обязательств перед сотрудниками, поставщиками, покупателями, налоговыми органами и пр. Кроме того, аудитор должен применять аналитические процедуры в соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» для выявления нестандартных тенденций и взаимосвязей по ОЦИ, используя доступную информацию как финансового, так и нефинансового характера.

При выявлении искажений в ОЦИ аудитор обязан установить, оказывают ли влияние такие искажения на достоверность БФО, а также полноту раскрытия информации об ОЦИ и УСИ в Пояснениях. В случае, когда искажения как по отдельности, так и в совокупности, включая искажения ОЦИ, не являются существенными, аудитор выражает мнение о достоверности БФО во всех существенных аспектах. При этом аудиторское заключение с немодифицированным мнением аудитор оформляет в соответствии с МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». Однако если искажения, в том числе ОЦИ, являются существенными, то аудитор должен модифицировать мнение, следуя нормам МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении». Кроме того, в соответствии с МСА 706

«Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» аудитор должен в отдельном разделе аудиторского заключения раскрыть информацию об ОЦИ и УСИ, если такая информация является важной для пользователей БФО. Причем если аудируемое лицо является листинговой организацией, то, согласно МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», в аудиторском заключении должны быть раскрыты ключевые вопросы, включая ОЦИ и УСИ. О выявленных искажениях и причины модификации мнения, а также о включении дополнительных разделов (важные обстоятельства, ключевые аспекты) в аудиторское заключение аудитор должен своевременно сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление и руководству аудируемого лица в соответствии с МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление». Кроме того, МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» обязывает аудитора информировать корпоративного управляющего и руководство аудируемого лица о существенных недостатках СВК, в том числе ОЦИ и УСИ.

Проиллюстрируем влияние ОЦИ на соответствующие показатели в ББ и ОФР на условном примере, а именно, БФО ООО «Рассвет» (Общество). Общество не является субъектом малого предпринимательства. В связи с тем, что на 31 декабря 2017 г. часть МПЗ отвечает признакам снижения стоимости, то Общество сформировало резерв под снижение стоимости МПЗ в размере 100 тыс. руб., а также начислило амортизацию по объектам основных средств в сумме 400 тыс. руб. Кроме того, сомнительная дебиторская задолженность на 31 декабря 2017 г. составила 1 200 тыс. руб. К тому же, в соответствии с Трудовым кодексом РФ, обязанность Общества перед сотрудниками основного производства по оплате отпусков на 31 декабря 2017 г. составила 300 тыс. руб., а также резерв по судебным делам, длящимся более 12 месяцев после отчетной даты – 200 тыс. руб. Влияние ОЦИ на показатели ББ представлено в табл. 13, кроме того, на ОФР в табл. 14.

Таблица 13

ВЛИЯНИЕ ОЦИ НА ПОКАЗАТЕЛИ ББ ООО «РАССВЕТ» НА ОТЧЕТНУЮ ДАТУ¹

| Показатель | Код строки | ОЦИ | | Влияние на показатель | Сумма, тыс. руб. | |
|-------------------------------|------------|-----------------------------------|-----|---|------------------|------|
| | | ОЦЗ | ОЦО | | ОЦЗ* | ОЦО* |
| Актив | | | | | | |
| 1. Внеоборотные активы | | | | | | |
| Основные средства | 1150 | СПИ, СНА | – | Уменьшение остаточной стоимости на сумму начисленной амортизации за отчетный год | -400 | – |
| 2. Оборотные активы | | | | | | |
| Запасы | 1210 | Резерв под снижение стоимости МПЗ | – | Уменьшение стоимости МПЗ на сумму начисленного резерва под снижение стоимости МПЗ | -100 | – |

¹ Примечание к табл. 13: * знак минус перед цифрой означает, что она (цифра) вычитается при формировании соответствующего показателя ББ.

| Показатель | Код строки | ОЦИ | | Влияние на показатель | Сумма, тыс. руб. | |
|--|------------|---|---|--|------------------------|--------------|
| | | ОЦЗ | ОЦО | | ОЦЗ* | ОЦО* |
| Дебиторская задолженность | 1230 | Резерв по сомнительным долгам | – | Уменьшение дебиторской задолженности в сумме начисленного резерва по сомнительным долгам | -1 200 | – |
| Итого уменьшение актива | | | | | 1 700 | – |
| Пассив | | | | | | |
| 3. Капитал и резервы | | | | | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | СПИ, СНА. Резерв под снижение стоимости МПЗ. Резерв по сомнительным долгам. | Резерв по судебным делам. Резерв на оплату отпусков | Уменьшение прибыли (увеличение убытка) в связи с начислением: амортизации; резерва под снижение стоимости МПЗ; резерва по сомнительным долгам, резерва по судебным делам; резерва на оплату отпусков | -400 -100 -1 200 | -200 -300 |
| 4. Долгосрочные обязательства | | | | | | |
| Оценочные обязательства | 1430 | – | Резерв по судебным делам | Увеличение обязательства, в связи с начислением резерва | – | 200 |
| 5. Краткосрочные обязательства | | | | | | |
| Оценочные обязательства | 1540 | – | Резерв на оплату отпусков | Увеличение обязательства, в связи с начислением резерва | – | 300 |
| Итого уменьшение пассива | | | | | 1 700 | – |

Табл. 13 иллюстрирует влияние ОЦИ на соответствующие показатели ББ, а именно ОЦЗ формируют баланс нетто, и очевидно, что уменьшают валюту баланса, а ОЦО влияют на структуру пассива, однако как ОЦЗ, так и ОЦО уменьшают нераспре-

деленную прибыль (увеличивают непокрытый убыток). Безусловно, что списание излишне начисленных или не использованных ОЦЗ и (или) ОЦО приведет к увеличению нераспределенной прибыли (уменьшению непокрытого убытка).

Таблица 14

ВЛИЯНИЕ ОЦИ НА ПОКАЗАТЕЛИ ОФР ООО «РАССВЕТ» ЗА ОТЧЕТНЫЙ ГОД

| Показатель | Код строки | ОЦИ | | Влияние на показатель | Сумма, тыс. руб. | |
|---------------------------------|------------|--|---------------------------|--------------------------|------------------|-----|
| | | ОЦЗ | ОЦО | | ОЦЗ | ОЦО |
| Себестоимость продаж | 2120 | Начисленная амортизация за отчетный год | Резерв на оплату отпусков | Увеличение себестоимости | 400 | 300 |
| Прочие расходы | 2350 | Резерв под снижение стоимости МПЗ. Резерв по сомнительным долгам | Резерв по судебным делам | Увеличение расходов | 100 1 200 | 200 |
| Итого увеличение расходов | | | | | 1 700 | 500 |
| Итого уменьшение чистой прибыли | | | | | 2 200 | |

Уменьшение чистой прибыли на 2 200 тыс. руб. за отчетный год (табл. 14) в связи с отражением ОЦИ, а именно, ОЦЗ – 1 700 тыс. руб., ОЦО – 500 тыс. руб. соответствует изменению показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ББ (см. табл. 13).

В данном исследовании, а также в примере не приводятся разницы (постоянные, временные), возникающие в связи с тем, что признание доходов и расходов для целей бухгалтерского учета отличается от их (доходов и расходов) признания для целей налогообложения. Такие разницы (постоянные, временные), должны быть отражены в учете в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Причем, по нашему мнению, временные разницы являются ОЦИ. Так, отложенное налоговое обязательство отвечает признакам ОЦО и подлежит отражению по строке 1420 «Отложенное налоговое обязательство» в пассиве ББ. Однако, отложенный налоговый актив (ОНА) в отличие от ОЦЗ (вычитается из соответствующего показателя актива ББ) подлежит отражению по строке 1180 «Отложенный налоговый актив» в активе ББ и это является основанием утверждать, что ОНА является не ОЦЗ, а оценочным акти-

вом, так как формируется на основе профессионального суждения. По нашему мнению, это профессиональное суждение требует отдельного изучения, обобщения и систематизации.

Итак, результаты проведенного исследования позволили:

- обобщить и систематизировать положения МСА 540, ПБУ 8/2010 и ПБУ 21/2008 и, следовательно, выделить такую группу как ОЦИ, включающую ОЦЗ и ОЦО, а также группу УСИ, объединяющую УСА и УСО, в связи с чем устранены несоответствия норм МСА и ПБУ;
- раскрыть особенность влияния ОЦИ на БФО, а именно признание ОЦИ приводит к увеличению расходов в ОФР, однако в ББ ОЦЗ вычитаются из соответствующих показателей актива (нетто баланс), ОЦО формируют отдельные показатели в пассиве (влияет на структуру пассива), в то же время ОЦЗ и ОЦО уменьшают прибыль (увеличивают убыток) отчетного года;
- обобщить положения МСА, применительно к ОЦИ, выделить аспекты, подлежащие тестированию для получения надлежащих достаточных аудиторских доказательств, а также раскрыть особенность аудита ОЦИ, так как ОЦИ возникает в следствии снижения стоимости активов, признания дебиторской задолженности сомнительной (ОЦЗ), возникновения обязательств (ОЦО), то подлежат аудиту во взаимосвязи с соответствующими

активами, обязательствами, лежащими в основе их (ОЦИ) формирования.

Литература

1. Международный стандарт аудита 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 24 окт. 2016 г. №192н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Изменение оценочных значений [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 8 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 37 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Батуева О.Б. Характеристика применения оценочных значений [Текст] / О.Б. Батуева // Вестн. Бурятского гос. ун-та ; Сер. : Экономика и менеджмент. – 2014. – №2. – С. 81-87.
7. Воеводин А.П. Расчет оценочного обязательства с помощью теории вероятностей [Текст] / А.П. Воеводин, С.Е. Хрущев // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – №3. – С. 134-139.
8. Выручаева А.Е. Актуальные вопросы оценки резервов, условных обязательств и условных активов [Текст] / А.Е. Выручаева // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – №4-8. – С. 20-22.
9. Захарова А.И. Сравнительный анализ МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и активы» ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» [Текст] / А.И. Захарова, Е.Ю. Терехова // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – №12. – С. 51-53.
10. Малицкая В.Б. и др. Резервы и методические аспекты их отражения в учетной политике организации [Текст] / В.Б. Малицкая, И.В. Кузнецова, Н.Н. Волкова // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – №1. – С. 45-52.

Ключевые слова

Аудит; оценочные значения; оценочные обязательства; условные активы; условные обязательства; тестирование средств контроля; предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; аудиторские доказательства.

Кочергина Анна Ивановна

Юдина Галина Александровна

Юдина Мария Игоревна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что особенности аудита оценочных значений мало освещены в научных источниках. Вместе с тем, в стандартах аудиторской деятельности раскрыты только базовые положения аудита оценочных значений. Особенности идентификации оценочных значений, их классификации, отражения в учете оказывают влияние на формирование показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на раскрытие соответствующей информации, что, безусловно, является значимым, а иногда существенным фактором для выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены особенности аудита оценочных значений. Представляется интересным авторский вариант иллюстрации оценочных значений, но несколько спорным авторское суждение в части их классификации. Предложения авторов проиллюстрированы примером. Практическая значимость имеет место в связи с возможностью применения раскрытых аспектов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, тема, затронутая авторами, является актуальной, работа может быть рекомендована к изданию.

Ферова И.С., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Финансы» Института экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета, г. Красноярск.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)