**Правительство Российской Федерации**

**Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования**

**«Национальный исследовательский университет**

**«Высшая школа экономики»**

**Факультет экономики**

**Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита**

**ВЫПУСКНАЯ** **КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

На тему «Учет и аудит оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств»

Студент группы № 09э4

Корнева Мария Петровна

(Ф.И.О.)

Руководитель ВКР

заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, кандидат экономических наук

Штефан Мария Александровна.

(должность, звание, Ф.И.О.)

Нижний Новгород, 2013

Содержание

[Введение 4](#_Toc357714121)

[Глава 1. Сущность и содержание учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов 7](#_Toc357714122)

[1.1. Понятие, цели и задачи учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов 7](#_Toc357714123)

[1.2. Нормативное регулирование учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в соответствии с российскими и международными стандартами 17](#_Toc357714124)

[Глава 2. Анализ системы учета оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, действующей в ОАО «Горьковский автомобильный завод» 34](#_Toc357714125)

[2.1. Характеристика компании и ее учетной политики 34](#_Toc357714126)

[2.2. Синтаксический и аналитический учет оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов 41](#_Toc357714127)

[Глава 3. Аудит оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов на примере ОАО «Горьковский автомобильный завод» 51](#_Toc357714128)

[3.1. Оценка существенности бухгалтерских искажений, эффективности системы внутреннего контроля, аудиторского риска и аудиторской выборки. 51](#_Toc357714129)

[3.2. План и программа аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов и апробация аудиторских процедур 69](#_Toc357714130)

[3.3. Эмпирические и экономико-математические методы аудита при оказании сопутствующих аудиту услуг 78](#_Toc357714131)

[3.4. Рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля аудируемого лица 91](#_Toc357714132)

[Заключение 96](#_Toc357714133)

[Список литературы 98](#_Toc357714134)

[Приложения 101](#_Toc357714135)

[Приложение 1. План счетов бухгалтерского учета ОАО «ГАЗ» 101](#_Toc357714136)

[Приложение 2. Справка-расчет резерва на оплату отпусков 110](#_Toc357714137)

[Приложение 3. Расходный кассовый ордер 111](#_Toc357714138)

[Приложение 4. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на оплату отпусков 112](#_Toc357714139)

[Приложение 5. Справка-расчет резерва на гарантийный ремонт и обслуживание 113](#_Toc357714140)

[Приложение 6. Акт о приемке выполненных работ 114](#_Toc357714141)

[Приложение 7. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на гарантийный ремонт и обслуживание 115](#_Toc357714142)

[Приложение 8. Справка-расчет резерва на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год 116](#_Toc357714143)

[Приложение 9. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год 117](#_Toc357714144)

[Приложение 10. Карточка учета резерва на оплату отпускных 118](#_Toc357714145)

[Приложение 11. Карточка учета резерва на гарантийный ремонт и обслуживание 120](#_Toc357714146)

[Приложение 12. Карточка учета условного обязательства 121](#_Toc357714147)

[Приложение 13. Карточка учета условного актива 122](#_Toc357714148)

[Приложение 14. Журнал-ордер №1 по счету №96 123](#_Toc357714149)

[Приложение 15. Главная книга по счету №96 123](#_Toc357714150)

[Приложение 16. Бухгалтерский баланс ОАО «ГАЗ» на 31.12.2012 124](#_Toc357714151)

[Приложение 17. Отчет о прибылях и убытках ОАО «ГАЗ» за 2012 год 127](#_Toc357714152)

[Приложение 18. Тест для оценки контрольной среды 128](#_Toc357714153)

[Приложение 19. Тест для оценки информационной системы 129](#_Toc357714154)

[Приложение 20. Тест для оценки средств внутреннего контроля операций с оценочными обязательствами 130](#_Toc357714155)

[Приложение 21. Значение коэффициента проверки сальдо 131](#_Toc357714156)

[Приложение 22. Объем выборки для проверки оборотов по счетам 132](#_Toc357714157)

[Приложение 23. Неверная карточка учета резерва на оплату отпускных 133](#_Toc357714158)

[Приложение 24. Оценочные обязательства на оплату отпусков и затраты на оплату труда для предприятий автомобильной отрасли 134](#_Toc357714159)

[Приложение 25. Ковариационная матрица 134](#_Toc357714160)

[Приложение 26. Тест Уайта 134](#_Toc357714161)

[Приложение 27. Поправки Уайта 135](#_Toc357714162)

[Приложение 28. Двухшаговый метод борьбы с гетероскедастичностью 135](#_Toc357714163)

[Приложение 29. Уравнение регрессии без гетероскедастичности 136](#_Toc357714164)

# Введение

Развитие процессов интеграции России в мировую экономическую систему предопределяет необходимость перехода от применения национальных правил ведения бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), одним из основных принципов которых является принцип осмотрительности, предполагающий, что подо все известные обязательства должны создаваться резервы. С учетом этого, в российском бухгалтерском учете в 2010 г. принято новое ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства». В международных стандартах финансовой отчетности данному вопросу посвящено МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные активы и условные обязательства».

Искажение статьи финансовой отчетности «Оценочные обязательства», не предоставление или некорректное предоставление данных об условных обязательствах и активах, по мнению аудиторских организаций, могут привести к признанию отчетности недостоверной, существенно влияющей на решения заинтересованных пользователей. Как следствие, данные строки финансовой отчетности являются более рискованными и подлежат, как правило, более пристальной аудиторской проверке.

На сегодняшний день в современной литературе и на практике отсутствуют единые методики аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов. Отдельные вопросы планирования аудита данного участка финансово-хозяйственной деятельности нашли отражения в трудах В.И. Бондаренко, Ю.А. Данилевского, Н.А. Ремизова. На лицо необходимость разработки методики аудита по данному объекту бухгалтерского учета, предусматривающей применение современных методов сбора аудиторских доказательств. Такими способами могут стать экономико-математические методы анализа, позволяющие дать быстрый и точный результат при ограниченном наборе аудиторских процедур.

Вот почему целью написания дипломной работы является – разработка методического обеспечения учета и аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств. Принимая во внимание, что эмпирические методы в аудите при их квалифицированном применении позволяют дать быстрый и точный результат, целью данной работы также является апробация методик, разработанных на основе экономико-математических методов.

Для выполнения цели были поставлены следующие задачи:

1) определить цели и задачи учета и аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств;

2) проанализировать положения нормативных актов, регулирующих учет оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, в том числе правила оценки величины данных статей, правила бухгалтерского и налогового учета в соответствии с российскими и международными стандартами;

3) рассмотреть порядок отражения оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета на примере ОАО «Горьковский автомобильный завод»;

4) изучить особенности предлагаемых в современной литературе методик оценки существенности бухгалтерских искажений, эффективности системы внутреннего контроля, аудиторского риска и выборки и разработать рекомендации по их усовершенствованию применительно к оценочным обязательствам, условным активам и условным обязательствам;

5) разработать план и программу аудита оценочных обязательств, описать основные аудиторские процедуры;

6) апробировать методики реализации эмпирических и экономико-математических методов аудита оценочных обязательств.

7) разработать рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Теоретической и методологической основой написания работы послужили нормативно-правовые акты, в частности российские положения по бухгалтерскому учету и международные стандарты финансовой отчетности, а также статьи российских бухгалтеров и аудиторов.

При написании данной работы использовались методы экономического анализа, сравнение, экономико-математическое моделирование с применением комплексного анализа, который использовался при построении эконометрической модели и выявлении факторов, влияющих на величину оценочных обязательств и методы экономической статистики.

# Глава 1. Сущность и содержание учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

### 1.1. Понятие, цели и задачи учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

Главной целью бухгалтерского учета является формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. Информация, предоставляемая бухгалтерскими документами, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для принятия решений по эффективному управлению организацией, анализу ее деятельности и выборе политики организации. Для того чтобы определить цели и задачи учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, необходимо дать определение данным понятиям в соответствии и российскими и международными стандартами финансовой отчетности.

Приказом Министерства Финансов РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н было принято ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». [4] В данном положении применена терминология, максимально приближенная к международным стандартам финансовой отчетности. Так, было введено понятие «оценочное обязательство», и произведена корректировка определений условных обязательств и условных активов.

Понятия оценочных обязательств и критерии их признания в соответствии с РСБУ и МСФО представлены в табл. 1.1.1.

Таблица 1.1.1

**Понятие оценочных обязательств по РСБУ и МСФО**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Поня-тие** | **РСБУ** | **МСФО** | **Комментарии** |
| **Оценочные обязательства** | | | |
| **Опреде-ление** | Обязательство организации с неопределенной величиной и/или неопределенным сроком исполнения (п.4.[4]) | Обязательство, неопределенное по времени или сумме исполнения [8] | Определения абсолютно аналогичны |
| **Виды оценоч-ных обяза-тельств** | Обязательство, которое возникает из норм законодательных и иных нормативно-правовых актов, судебных решений, договоров (п.4, [4]) | Юридическое обязательство - возникающее из договора, нормативно-правовых актов | Виды оценочных обязательств по ПБУ 8/2010 полностью заимствованы из МСФО (IAS) 37, однако, ПБУ не вводит терминологию видов обязательств |
| Обязательство, которое возникает в результате действий организации, которые указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности (п.4, [4]) | Конклюдентное обязательство - возникающее в результате действий организации в случаях, когда она дает понять другим сторонам, что примет на себя определенные обязанности, в результате чего другие стороны могут обоснованно ожидать, что организация исполнит принятые на себя обязанности. |
| **Усло-вия призна-ния** | 1) у организации есть обязанность, которая является результатом ее прошлой деятельности, и исполнения которой организация не может избежать | 1) у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события; | Условия признания совпадают по РСБУ и МСФО |
| 2) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно | 2) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды |
| 3) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. | 3) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства. |

Из понятия оценочных обязательств можно сделать вывод, что основной целью их учета является предоставление пользователям финансовой отчетности достоверной информации по уже существующим обязательствам организации на отчетную дату.

Понятия условных активов и условных обязательств раскрыты в таблице 1.1.2.

Таблица 1.1.2

**Понятие условных активов и условных обязательств по РСБУ и МСФО**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Понятие** | **РСБУ** | **МСФО** | **Комментарии** |
| **Условные активы** | | | |
| **Условный актив** | Актив, возникающий у организации вследствие прошлых событий ее деятельности, когда наличие у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, которые не контролируются организацией | Возможный актив, возникающий из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем организации. | Понятия абсолютно идентичны |
| **Условные обязательства** | | | |
| **Условное обяза-тельство** | 1) Обязательство, возникающее у организации вследствие прошлых событий ее деятельности, когда признание у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, которые не контролируются | 1) вероятное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия. | Понятия аналогичны, однако МСФО не определяет второй вид обязательства как оценочное, но комментарии, данные МСФО, позволяют отнести данное обязательство к оценочным, что и сделано в ПБУ 8/2010. |
| 2) существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете из-за невыполнения предусмотренных ПБУ 8/2010 условий | 2) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, т.к. не представляется вероятным, что для его урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или же величина обязательства не может быть надежно оценена. |

Условные активы и условные обязательства не признаются в бухгалтерском учете. Однако информацию о них необходимо раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Целью раскрытия информации об условных активах и условных обязательствах является предоставлениям пользователям финансовой отчетности достоверной информации по возможным поступлениям и оттокам экономических выгод, признание которых зависит от наступления или не наступления в будущем некоторых событий, неконтролируемых организацией полностью.

Основной целью учета и отражения в отчетности оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов является предоставление пользователям финансовой отчетности достоверной информации по уже существующим или возможным обязательствам организации на отчетную дату и возможным поступлениям экономических выгод.

Основной целью аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств является выражение мнения аудитора о достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета о признании и формировании оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств.

Принимая во внимание, что к аудиторской деятельности относится оказание сопутствующих аудиту услуг и выполнение специальных заданий, к целям аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств следует отнести выражение мнения аудитора по результатам проверки соблюдения аудируемым лицом нормативных актов при формировании оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, правильности оценки их величины, а также анализ целесообразности и эффективности признания и отражения их в отчетности.

Задачи учета и аудита оценочных обязательств представлены в табл.1.1.3.

Таблица 1.1.3

**Задачи учета и аудита оценочных обязательств**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Наименование объекта** | **Цели и задачи бухгалтерского учета** | | | **Цели аудита – выражение мнения по результатам:** | | |
| **формирование полной и достоверной информации о деятельности организации** | **обеспечение информацией для контроля за соблюдением норм. актов** | **выявление внутрихоз. резервов обеспечения финансовой устойчивости** | **проверки достоверности бухгалтерско-го учета и отчетности**  **(ПДБУО)** | **проверки соблюдения нормативных актов**  **(ПСНА)** | **экономичес-кого анализа хозяйствен-ных операций**  **(АХО)** |
| **А** | **Б** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **1100** | **Оценочные обязательства** | **11001** | **11002** | **11003** | **11004** | **11005** | **11006** |
| *1110* | *Краткосрочные обязательства* | *11101* | *11102* | *11103* | *11104* | *11105* | *11106* |
| 1111 | Гарантийные обязательства | 11111 | 11112 | 11113 | 11114 | 11115 | 11116 |
| 1112 | Обязательства, вытекающие из налоговых споров | 11121 | 11122 | 11123 | 11124 | 11125 | 11126 |
| 1113 | Обязательства вследствие возмещения вреда | 11131 | 11132 | 11133 | 11134 | 11135 | 11136 |
| 1114 | Обязательства по выплате отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск | 11141 | 11142 | 11143 | 11144 | 11145 | 11146 |
| 1115 | Обязательства по выплате вознаграждений по итогам работы за год и выслугу лет | 11151 | 11152 | 11153 | 11154 | 11155 | 11156 |
| 1116 | Обязательства вследствие реструктуризации | 11161 | 11162 | 11163 | 11164 | 11165 | 11166 |
| 1117 | Обязательства из судебных споров | 11171 | 11172 | 11173 | 11174 | 11175 | 11176 |
| 1118 | Обязательство по выводу объектов из эксплуатации | 11181 | 11182 | 11183 | 11184 | 11185 | 11186 |
| 1119 | Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов | 11191 | 11192 | 11193 | 11194 | 11195 | 11196 |

**Продолжение таблицы 1.1.3**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **А** | **Б** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| *1120* | *Долгосрочные обязательства* | *11201* | *11202* | *11203* | *11204* | *11205* | *11206* |
| 1121 | Гарантийные обязательства | 11211 | 11212 | 11213 | 11214 | 11215 | 11216 |
| 1122 | Обязательства вследствие возмещения вреда | 11221 | 11222 | 11223 | 11224 | 11225 | 11226 |
| 1123 | Обязательства по выплате вознаграждений по итогам работы за год и выслугу лет | 11231 | 11232 | 11233 | 11234 | 11235 | 11236 |
| 1124 | Обязательства вследствие реструктуризации | 11241 | 11242 | 11243 | 11244 | 11245 | 11246 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1125 | Обязательства, возникающие из судебных споров | 11251 | 11252 | 11253 | 11254 | 11255 | 11256 |
| 1126 | Обязательство по выводу объектов из эксплуатации | 11261 | 11262 | 11263 | 11264 | 11265 | 11266 |
| 1127 | Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов | 11271 | 11272 | 11273 | 11274 | 11275 | 11276 |

Задачи учета оценочных обязательств рассмотрены в соответствии с «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 24.12.2010 № 186н.

Задачи учета и аудита оценочных обязательств выделены на основе деления их по сроку исполнения – на краткосрочные и долгосрочные. Кроме того, подобная классификация оценочных обязательств предусмотрена в бухгалтерском балансе. Выделение внутри каждой категории отдельных видов обязательств позволит бухгалтеру и аудитору исключить обязательства, которые не создаются в организации и быстро сформулировать конкретные задачи учета и аудита на основе обязательств, типичных для конкретной организации. Идентификатор каждой задачи предназначен для компактной и понятной формулировки задач учета и аудита. Например, код 11114 соответствует задаче, подразумевающей проверку достоверности бухгалтерского учета и отчетности краткосрочных оценочных обязательств на гарантийное обслуживание.

Задачи учета и аудита условных активов представлены в таблице 1.1.4. Для выделения задач учета и аудита условных активов, представлена классификация условных активов по видам обязывающих событий (исковых заявлений, договоров с контрагентами).

Задачи учета и аудита условных обязательств представлены в таблице 1.1.5. Для формулировки задач учета и аудита, условные обязательства были разделены на две группы, выделяемые также и в ПБУ 8/2010 – обязательства, существующие на отчетную дату, в отношении величины либо срока исполнения, и условные обязательства, зависящее от наступления или ненаступления будущих событий. Внутри каждой группы выделены отдельные подгруппы условных обязательств по характеру обязывающих событий.

Таблица 1.1.4

**Задачи учета и аудита условных активов**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Наименование объекта** | **Цели бухгалтерского учета и отражения в отчетности** | | | **Цели аудиторской деятельности – выражение мнения аудитора по результатам:** | | |
| **формирование полной и достоверной информации о деятельности организации** | **обеспечение информацией для контроля за соблюдением нормативных актов** | **выявление внутрихозяй-ственных резервов обеспечения финансовой устойчивости** | **проверки достоверности бухгалтерского учета и отчетности**  **(ПДБУО)** | **проверки соблюдения норматив-ных актов**  **(ПСНА)** | **экономичес-кого анализа хозяйствен-ных операций**  **(АХО)** |
| **А** | **Б** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **120** | **Условные активы** | **1201** | **1202** | **1203** | **1204** | **1205** | **1206** |
| 121 | Требования, вытекающие из поданных организацией исковых заявлений, в которых она выступает в качестве истца | 1211 | 1212 | 1213 | 1214 | 1215 | 1216 |
| 122 | Ожидаемые поступления по штрафным санкциям от контрагентов | 1221 | 1222 | 1223 | 1224 | 1225 | 1226 |
| 123 | Прочие условные активы | 1231 | 1232 | 1233 | 1234 | 1235 | 1236 |

Таблица 1.1.5

**Задачи учета и аудита условных обязательств**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Наименование объекта** | **Цели бухгалтерского учета и отражения в отчетности** | | | **Цели аудита – выражение мнения аудитора по результатам:** | | |
| **формирование полной и достоверной информации** | **обеспечение контроля за соблю-дением норм. актов** | **выявление резервов обеспечения фин.устойчивости** | **проверки достоверн. бухгал. учета и отчетности**  **(ПДБУО)** | **проверки соблюдения норм. актов**  **(ПСНА)** | **экономичес-кого анализа хозяйств. операций**  **(АХО)** |
| **А** | **Б** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **1300** | **Условные обязательства** | **13001** | **13002** | **13003** | **13004** | **13005** | **13006** |
| *1310* | *Обязательство, существующее на отчетную дату, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность* | *13101* | *13102* | *13103* | *13104* | *13105* | *13106* |
| 1311 | Обязательства, связанные с судебными разбирательствами | 13111 | 13112 | 13113 | 13114 | 13115 | 13116 |
| 1312 | Обязательства, обусловленные разногласиями с налоговыми органами по вопросу уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет | 13121 | 13122 | 13123 | 13124 | 13125 | 13126 |
| 1313 | Прочие условные обязательства | 13131 | 13132 | 13133 | 13134 | 13135 | 13136 |
| *1320* | *Обязательство, существование которого на отчетную дату подтверждается наступлением или ненаступлением будущих событий* | *13201* | *13202* | *13203* | *13204* | *13205* | *13206* |
| 1321 | Обязательства, связанные с судебными разбирательствами | 13211 | 13212 | 13213 | 13214 | 13215 | 13216 |
| 1322 | Условные обязательства по выданным гарантиям, если выбытие активов маловероятно | 13221 | 13222 | 13223 | 13224 | 13225 | 13226 |
| 1323 | Прочие условные обязательства | 13231 | 13232 | 13233 | 13234 | 13235 | 13236 |

На рис. 1.1.1 представлена структура идентификатора аудиторских задач.

**Х Х Х (ХX) Х**

**Группа оценочных обязательств**

**(условных активов,**

**условных обязательств)**

**Подгруппа операций**

**Вид операций**

**Цель учета (аудиторской**

**деятельности)**

Рис. 1.1.1. Структура идентификатора (кода) задачи учета/аудита

Проведя анализ задач учета и аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, можно сделать вывод, что для каждой задачи учета объектов приводится соответствующая задача аудита. Так, задаче бухгалтерского учета оценочных обязательств по формированию полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении соответствует задача аудита о проверке достоверности бухгалтерского учета и отчетности. Задача учета, связанная с обеспечением пользователей отчетности информацией для контроля за соблюдением законодательства, определяет соответствующую задачу аудита – проверка достоверности нормативных актов. И, наконец, задача учета по выявлению внутрихозяйственных резервов по обеспечению финансовой устойчивости связана с задачей аудита по проведению экономического анализа хозяйственных операций.

Таким образом, цели и задачи учета и аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств тесно взаимосвязаны.

### 1.2. Нормативное регулирование учета и аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в соответствии с российскими и международными стандартами

Основным нормативным актом, регулирующим оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства, является Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), установившее порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций. В международных стандартах учет данных статей регулируется Международным Стандартом 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (IAS 37 «Provisions, contingent liabilities and contingent assets»).

Основные положения нормативных актов по объекту аудита характеризуют:

* Понятие оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств;
* Правила оценки величины оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств;
* Правила бухгалтерского учета оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств;
* Правила налогового учета оценочных обязательств.

Понятия оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств в соответствии с российскими и международными стандартами были рассмотрены в пункте 1.1 настоящей работы, но необходимо привести комментарии к данным понятиям.

В соответствии с ПБУ 8/2010, оценочное обязательство – это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) неопределенным сроком исполнения (п.4 ПБУ 8/2010). Оно может возникнуть: 1) из норм законодательных и иных нормативно-правовых актов, судебных решений, договоров; 2) в результате действий организации, подтверждающих, что организация принимает на себя определенные обязательства. [4]

Определение, данное ПБУ 8/2010, является практически аналогом определения по МСФО (IAS) 37, который определяет оценочное обязательство как обязательство, неопределенное по времени или сумме исполнения. Главным отличием резервов от других обязательств (кредиторской задолженности контрагентам) является то, что для них характерна неопределенность сроков погашения или суммы средств, необходимых для погашения. [8]

Примером оценочных обязательств могут быть случаи, когда организация нарушает законодательство или условия контракта и должна платить штрафные санкции.

Другим примером являются обязательства по реструктуризации, которая влечет неизбежные расходы. Однако к оценочным обязательствам не относятся разработанные организацией планы реструктуризации, которые не объявлены или не доведены в установленном порядке до заинтересованных лиц. В этой ситуации нет оценочного обязательства, так как не существует обязанность, возникшая в результате действий организации в прошлом.

Под определение оценочного обязательства подходят и расходы на гарантийный ремонт, расходы на выплату отпускных и вознаграждений работникам по итогам года. Значит, согласно новому ПБУ, такие резервы теперь необходимо учитывать как оценочные обязательства по правилам, прописанным в ПБУ 8/2010.

Начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ Сухарев И.Р. прокомментировал данную ситуацию следующим образом: «В связи с выходом ПБУ 8/2010 об оценочных обязательствах и поправками в Приказ N 34н организации либо обязаны создавать конкретный резерв, либо, наоборот, не вправе создавать его. Права выбора в создании резервов они лишаются. Обязательства по оплате отпусков, несомненно, являются оценочными обязательствами. Ведь право на оплачиваемый отпуск у работника возникает по мере того как он работает для организации. Таким образом, организация может оценить размер обязательств по выплате отпускных по состоянию на отчетную дату. То же самое касается резерва на гарантийный ремонт. Обязательства по выданным гарантиям мы обязаны признать в момент продажи товара». [22]

А вот резерв расходов на предстоящие ремонты основных средств под оценочное обязательство не подходит. Никаких обязательств по проведению ремонта собственных ОС у организации перед третьими лицами нет и быть не может (п.4 ПБУ 8/2010). Например, организация может не проводить ремонт ОС, а приобрести новое. [22]

Переобучение персонала при утвержденной программе подготовки также не является оценочным обязательством, поскольку данные действия будут осуществляться в будущем и они не связаны с прошлыми фактами хозяйственной деятельности.

В действующем ПБУ 8/2010 п.13 установлено, что условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. [4] Определение условных активов, данное ПБУ 8/2010, полностью соответствует определению МСФО (IAS) 37.

То есть, условный актив – это объект имущества, права на который у организации неочевидны, либо само существование прав и их подтверждение зависят от определенного события в будущем. Примером условного актива могут быть права требования, вытекающие из поданных организаций исковых заявлений, в которых организация выступает в качестве истца.

Согласно п.9 ПБУ 8/2010, условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения предусмотренных ПБУ 8/2010 условий. [4]

Международные стандарты финансовой отчетности дают более развернутое определение условных обязательств. По МСФО (IAS) 37, условное обязательство - это:

1) возможное обязательство, которое появляется из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только будущими событиями, неопределенными и неконтролируемыми организацией. [8]

*Пример 1.*

Организация предоставила гарантию исполнения обязательств ее агентом по оказанию услуг клиенту в течение одного года. Хотя она полагает, что претензия ей предъявлена не будет, существует риск того, что агент свои обязательства не выполнит. Обстоятельства прояснятся либо, когда будет предъявлена претензия, либо к концу года, что создает условное обязательство, основанное на оценке риска. [21]

2) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как вероятность того, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, достаточно мала; величина обязательства не может быть надежно оценена (МСФО (IAS) 37 п.10). [8]

*Пример 2.*

Организации предъявлен иск на сумму 200 тыс. за ущерб, причиненный при использовании ее продукции. Данная организация оспаривает иск в суде. На текущий момент наличие вины не установлено. Даже если организация будет признана виновной стороной, маловероятно, что ей придется выплачивать всю сумму по иску. Исходя из указанной неопределенности, иск рассматривается как условное обязательство. [21]

МСФО (IAS) 37 дает определение обязывающего события. Согласно п.17 МСФО 37 прошлое событие, в результате которого возникает существующее обязательство, называется обязывающим событием. Для возникновения такого события необходимо, чтобы предприятие не имело возможного альтернативного варианта урегулированию обязательства, образованного данным событием.

В отношении использовании резервов в МСФО прописано, что резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых данный резерв был первоначально признан (п.61). [8]

Сравнение определений, данных условным обязательствам в российском законодательстве, показывает, что данные определения идентичны. Это вызывает неполноценное понимание сущности данных понятий и значительно усложняет анализ информации о них внешним пользователям. Определение же, данное МСФО, в силу своей развернутости предоставляет более точное значение данного понятия.

Одним из условий признания оценочных обязательств в бухгалтерской отчетности является возможность осуществления обоснованной оценки его величины. Если невозможно произвести достоверную оценку величины обязательства, то в бухгалтерской отчетности оно должно быть отражено как условное. В связи с этим необходимо изучить методики оценки оценочных обязательств в соответствии с российским ПБУ 8/2010 и международными стандартами финансовой отчетности.

Правила оценки величины оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств представлены в таблице 1.2.1.

Таблица 1.2.1

**Правила оценки оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Способ оценки резервов (оценочных обязательств)** | Величина, отражающая наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству [4], п.15 | Наилучшая оценка затрат, необходимых для урегулирования действительного обязательства на отчетную дату |
| **Наилучшая оценка** | Величина, необходимая для погашения (исполнения) обязательства на отчетную дату или перевода обязательств на другое лицо [4], п.15 | Сумма, которую предприятию рационально затратить для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи его третьему лицу в указанное время |
| **Методика оценки** | Выбор из некоторого набора значений (средневзвешенная величина) или выбор из интервала значений [4], п.17 | Взвешивание результатов всех возможных гипотез по степени вероятности [8], п.39 |
| 1) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то оно оценивается как средневзвешенная величина, определяемая как среднее из произведений каждого значения на его вероятность | 1) Математическое ожидание |
|  | *Пример*  По состоянию на 1.01.2012 ООО «Космос» вовлечено в судебное разбирательство в качестве ответчика. По данным экспертного заключения суд с высокой степенью вероятности признает ООО «Космос» виновным и его потери составят 1 млн. (прямые потери) или 1,5 млн. (прямые потери плюс упущенные выгоды истца). Вероятности первого и второго варианта оцениваются экспертами соответственно как 40% и 60%. Величина оценочного обязательства рассчитывается следующим образом:  (40% от 1 млн.) + (60% от 1,5 млн.) = 1,3 млн. | |
|  | 2) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений (при условии, что все значения в интервале имеют одинаковую вероятность), то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала | 2) выбор из некоторого интервала значений |
|  | *Пример*  По данным экспертного заключения по приведенному выше примеру сумма потерь организации может составить от 1 до 1,5 млн. Тогда величина оценочного обязательства составит: (1млн. +1,5млн.)/2 = 1,25 млн. | |
| **Дисконтирование** | Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты (или меньший срок, когда организация устанавливает его в учетной политике), то при оценке величины обязательств необходимо его дисконтировать [4], п. 20 | Не устанавливает определенный срок, необходимо применение дисконтирования в случае значимости временной стоимости денег |

Продолжение таблицы 1.2.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Ставка дисконтирования** | Должна отражать условия, существующие на финансовом рынке, и риски, характерные для обязательства; не отражает суммы изменения налога на прибыль организации [4], п. 20 | Должна учитывать ситуацию на финансовом рынке (включая инфляцию) и характерные для обязательства риски; использование доналоговой ставки |
| **Способы оценки условных активов** | Организация должна описать характер условного актива и оценку его величины или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. Конкретные методики оценки не предусмотрены | Величина условного актива должна быть определена согласно принципам, установленным для оценочных обязательств [8], п.89 |
| **Способы оценки условных обязательств** | Организация должна описать характер условного обязательства и оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. Конкретные методики оценки не предусмотрены | Величина условного обязательства должна быть определена согласно принципам, установленным для оценочных обязательств [8], п.89 |

ПБУ 8/2010, ориентируясь на положения МСФО (IAS) 37, не содержит в себе жестких правил расчета величины оценочных обязательств. Определены лишь условия возникновения и признания в учете, указано, как должна определяться их величина согласно интервалам значений. Такой подход должен, в первую очередь, нацелить организацию на объективный, самостоятельный выбор правил учета, соответствующих специфике деятельности компании, и на необходимость прогнозирования возможных последствий применения той или иной методики.

В таблице 1.2.2 представлены основные правила бухгалтерского учета оценочных обязательств, отраженные в соответствующих нормативных актах (российских и международных).

Таблица 1.2.2

**Правила бухгалтерского учета оценочных обязательств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Отражение оценочных обязательств в бухгалтерском учете** | Отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (96). При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы, либо включается в стоимость актива [4], п. 8 | Оценочные обязательства представляются в отчетности отдельно [8], п.11  Затраты признаются в качестве расходов или включаются в стоимость активов. |
| **Необходимая к раскрытию информация по оценочным обязательствам** | а) балансовая величина оценочного обязательства на начало и конец отчетного периода;  б) сумма оценочного обязательства, начисленная за отчетный период;  в) сумма оценочного обязательства, списанная на затраты или признанная кредиторской задолженностью в отчетном периоде;  г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства как избыточно начисленная или в связи с прекращением выполнения условий признания;  д) увеличение величины оценочного обязательства из-за увеличения его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);  е) характер обязательства и ожидаемый срок его погашения;  ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;  з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства  [4], п. 24 | a) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;  б) дополнительно начисленные оценочные обязательства, признанные в течение периода, включая увеличение существующих оценочных обязательств;  в) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет начисленных оценочных обязательств) в течение периода;  г) неиспользованные суммы, восстановленные за период;  д) приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования.  е) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;  ж) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков их выбытия;  з) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.[8], п. 84-85 |
| **Отражение выполнения оценочных обязательств** | В бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов [4], п. 21 | Затраты, необходимые на урегулирования обязательства или перевода обязательства на третью сторону [8], п.37 |
| **Списание суммы оценочного обязательства** | Неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации [4], п. 22 | Если становится маловероятно, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен. [8], п.59 |

Продолжение таблицы 1.2.2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Инвентариза-ция оценочных обязательств** | Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. [4], п. 23 | Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. [8], п.59 |

Анализ правил бухгалтерского учета оценочных обязательств в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности показал, что данные правила во многом совпадают, однако российские правила более адаптированы к отечественным стандартам ведения бухгалтерского учета. Например, содержатся ссылки на общепринятый План счетов, указана необходимая к применению корреспонденция счетов при учете.

Правила бухгалтерского учета условных активов и условных обязательств в соответствии с российскими и международными стандартами представлены в таблице 1.2.3.

Таблица 1.2.3

**Правила бухгалтерского учета условных активов и условных обязательств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Отражение условных активов и условных обязательств в бухгалтерском учете** | Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете. Информация о них раскрывается в бухгалтерской отчетности. [4], п. 14 | Предприятие не должно признавать условные активы и условные обязательства [8], п. 27, 31 |
| **Необходимая к раскрытию информация по условным активам** | В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. [4], п. 28 | Если вероятен приток экономических выгод, предприятие должно раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это возможно, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели [8], п. 89 |

Продолжение таблицы 1.2.3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **ПБУ 8/2010** | **МСФО (IAS) 37** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Необходимая к раскрытию информация по условным обязательствам** | а) характер условного обязательства;  б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;  в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;  г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.  В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию. [4], п. 25 | a) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели;  b) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов;  c) возможность получения какого-либо возмещения.  [8], п. 86 |

Правила бухгалтерского учета условных активов и условных обязательств, определяемые ПБУ 8/2010 и МСФО (IAS) 37, являются абсолютно идентичными.

В таблице 1.2.4 отражены правила налогового учета оценочных обязательств, представленные в Налоговом Кодексе Российской Федерации.

Таблица 1.2.4

**Правила налогового учета оценочных обязательств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **Раскрытие понятия** | **Источник** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Налоговый учет оценочных обязательств на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание** | | |
| **Правомерность создания резерва** | Организация, занимающаяся реализацией товаров (работ) имеет право создавать резервы (оценочные обязательства) на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. | [2], ст.267, п.1 |
| **Предельный размер отчислений в резерв** | Организация, решившая создать оценочное обязательство на гарантийный ремонт и обслуживание, обязана указать в Учетной политике предельный размер отчислений по данному обязательству.  Предельный размер = (фактически осуществленные расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию за предыдущие три года / выручка от реализации данных товаров (работ) за предыдущие три года) \* выручка от реализации данных товаров (работ) за отчетный период. | [2], ст. 267, п.2,3 |

Продолжение таблицы 1.2.4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **Раскрытие понятия** | **Источник** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Признание расходов в целях исчисления налога на прибыль** | * Расходами признаются суммы начисленных оценочных обязательств на дату реализации товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. * Списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы начисленного оценочного обязательства. | [2], ст.267, п.3,5 |
| **Неиспользованная сумма оценочного обязательства** | * Сумма оценочного обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная организацией в налоговом периоде может быть перенесена им на следующий налоговый период. * Сумма вновь начисляемого в следующем налоговом периоде оценочного обязательства должна быть скорректирована на сумму остатка оценочного обязательства предыдущего налогового периода. * Если сумма вновь начисляемого оценочного обязательства меньше, чем сумма остатка, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов организации текущего налогового периода. | [2], ст.267, п.5 |
| **Налоговый учет оценочных обязательств на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет** | | |
| **Отражение в учетной политике** | Организация обязана указать в Учетной политике применяемую методику оценки величины оценочного обязательства на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения, определить предельную величину начислений оценочного обязательства и ежемесячный процент отчислений. | [2], ст.324.1, п.1 |
| **Размер отчислений в резерв** | Процент отчислений = предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков / предполагаемый годовой размер расходов на оплату труда (в т.ч. сумма единого социального налога с этих расходов). | [2], ст.324.1, п.1 |
| **Признание расходов в целях исчисления налога на прибыль** | Расходы на формирование оценочного обязательства на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. | [2], ст.324.1, п.2 |
| **Инвентаризация резерва** | * На конец налогового периода организация обязана провести инвентаризацию данного оценочного обязательства. * При расчете величины оценочного обязательства организация должна учитывать количество дней неиспользованного отпуска, среднедневные расходы на оплату труда и обязательные отчисления в фонды социального страхования. Необходимо также корректировать величину оценочного обязательства с учетом данных показателей. | [2], ст.324.1, п.3, 4 |
| **Неиспользованная сумма резерва** | Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы данного оценочного обязательства подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода. | [2], ст.324.1, п.3 |

Продолжение таблицы 1.2.4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Понятие** | **Раскрытие понятия** | **Источник** |
| **Недостаточность резерва** | Организация обязана по состоянию на 31 декабря года, в котором оценочное обязательство было начислено, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков и соответственно сумму единого социального налога, по которым ранее не создавалось данное оценочное обязательство. | [2], ст.324.1, п.3 |
| **Оценочное обязательство на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет** | Формирование оценочного обязательства на выплату ежегодного вознаграждения работникам за выслугу лет происходит аналогичным образом. | [2], ст.324.1, п.6 |

В связи с тем, что оценочные обязательства признаются в бухгалтерском учете организации как в соответствии с российскими стандартами, так и в соответствии с международными, необходимо рассмотреть основные элементы метода бухгалтерского учета применительно к объекту исследования.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность способов и приемов отражения финансово-хозяйственной деятельности организации, которые включают специфические приемы идентификации объектов бухгалтерского учета, их оценки, группировки и обобщения.

Отдельные способы являются составными частями метода, его элементами. Выделяют следующие элементы: документация и инвентаризация, счета бухгалтерского учета и двойная запись, оценка и калькуляция, бухгалтерский баланс и отчетность.

Первичное наблюдение

Полное, комплексное обобщение информации

Стоимостное измерение

Группировка и систематизация информации

**Метод бухгалтерского учета**

Документирование

Инвентаризация

Оценка

Калькулирование

Бухгалтерские счета

Двойная запись

Бухгалтерский баланс и другая финансовая отчетность

Рис. 1.2.1 Элементы метода бухгалтерского учета

Элементы бухгалтерского учета – документирование и инвентаризация – представляют собой приемы и способы первичного наблюдения объектов бухгалтерского учета и формируют его информационное обеспечение.

Одним из основных принципов финансового и бухгалтерского учета состоит в том, что он основан на сплошном документировании хозяйственных фактов. В результате документирования на предприятии постоянно формируется упорядоченная, сосредоточенная по различным классификациям совокупность первичных и сводных документов. При учете оценочных обязательств может быть использована следующая документация:

1) Первичные документы – свидетельства о совершении определенного хозяйственного факта. Для организации учета оценочных обязательств первичные документы могут быть составлены при формировании оценочного обязательства (например, договор на поставку товара, в котором кроме суммы поставки прописан срок и условия гарантийного обслуживания). Часто резервирование определенных сумм отражается на основе бухгалтерской справки или бухгалтерской справки-расчета. А так же при списании в результате осуществления целевого использования зарезервированных сумм и при списании излишне начисленного резерва необходимо наличие первичных документов, подтверждающих фактические расходы организации на урегулирование обязательства (акт о приемке выполненных работ (оказанных услуг), расходные кассовые ордера, платежные поручения, авансовые отчеты, товарно-транспортные накладные, договоры, счета-фактуры и многие другие). Более подробно перечень первичных документов по оценочным обязательствам представлен в таблице 1.2.5.

Таблица 1.2.5

**Первичные документы учета оценочных обязательств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование операции** | **Документ** | **Описание документа (рекомендации)** | |
| 1. Первоначальное признание оценочных обязательств (первоначальная оценка) | *Бухгалтерская справка-расчет величины оценочных обязательств* | | |
| Бухгалтерская справка-расчет величины оценочного обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание | | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  - Расчет суммы резерва;  - Бухгалтерская проводка;  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. |
| Бухгалтерская справка-расчет величины оценочного обязательства на выплату отпускных | |
| Бухгалтерская справка-расчет величины оценочного обязательства на выплату вознаграждения по итогам работы за год | |
| 2. Использование оценочных обязательств | Первичные документы по расходованию активов и признанию обязательств, прекращению обязательств | | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  -Описание расходуемого актива (сумма, количество и проч.);  - Бухгалтерская проводка (если необходимо);  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. |
| 3. Корректировка оценочных обязательств по результатам инвентаризации | Бухгалтерская справка по корректировке величины оценочного обязательства | | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  - Основание корректировки;  - Бухгалтерская проводка;  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. |
| 4.Увеличение величины оценочного обязательства в связи с повышением приведенной стоимости | Бухгалтерская справка по доначислению оценочного обязательства | | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  - Основание доначисления;  - Бухгалтерская проводка;  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. |
| 5.Списание оценочного обязательства | Бухгалтерская справка по списанию ранее признанного оценочного обязательства | | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  - Сведения о резерве;  - Основание списания;  - Бухгалтерская проводка;  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. |

Продолжение таблицы 1.2.5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Наименование операции** | **Документ** | **Описание документа (рекомендации)** |
| 6.Признание активов | Расчет встречных требований | - Наименование организации;  - Наименование документа;  - Дата составления и номер документа;  - Расчет сумм встречных требований;  - Бухгалтерская проводка;  - Подписи ответственных лиц;  - Даты подписей ответственных лиц. [17] |

2) Сводные документы – это учетные документы, составляемые на основе нескольких первичных документов. Они содержат показатели о хозяйственных операциях, перенесенных из первичных документов, и новые укрупненные показатели. Первичные документы, однородные по характеру операций, экономическому и другим признакам, объединяют в сводных документах - регистрах бухгалтерского учета. К ним относятся сводные группировочные ведомости, журналы-ордера и т. д. - в зависимости от применяемой формы учета. При учете оценочных обязательств, в частности, используются журналы-ордера по счету №96 и главные книги по этому счету. Применение регистров позволяет обобщать первичные документы, что дает возможность на другом уровне анализировать информацию о хозяйственных операциях.

Инвентаризация оценочных обязательств заключается в периодической проверке наличия соответствующего обязательства. Согласно п.23 ПБУ 8/2010, обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

Международные стандарты финансовой отчетности предписывают необходимость пересмотра оценочных обязательств на конец каждого отчетного периода с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен. При применении дисконтирования балансовая стоимость резерва должна быть увеличена в каждом периоде, отражая течение времени.

Элемент метода бухгалтерского учета – стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета – отражает оценку и калькулирование. Оценка величины оценочных обязательств осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 и МСФО (IAS) 37, которая подробно рассмотрена далее. Калькулирование, т.е. способ группировки затрат, для отражения оценочных обязательств не применяется, поскольку информация в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта для каждого оценочного обязательства.

Взаимосвязанное отражение, группировка и систематизация учетной информации об отдельных объектах бухгалтерского учета обеспечивается приемами, носящими название бухгалтерских счетов и двойной записи. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96). При признании оценочного обязательства его величина относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива (п.8 ПБУ 8/2010). Это определяется характером оценочного обязательства. [4] Если же организация имеет солидарное с другими лицами обязательство, оценочное обязательство признается в той части, в которой существует вероятность уменьшения экономических выгод организации, при соблюдении условий, предусмотренных п.5.

Принцип двойной записи при учете оценочных обязательств реализуется следующим образом: резервирование тех или иных сумм отражается по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 44, 91 и т.д., а списание по кредиту 10, 69, 70, 76 и т.д. Международные стандарты не имеют унифицированного плана счетов, поэтому резервирование тех или иных сумм осуществляется по дебету расходных и затратных счетов, а списание – по кредиту соответствующих расходных счетов.

И, наконец, полное (комплексное) обобщение и соизмерение информации об учетных объектах реализуется составлением бухгалтерского баланса и другой финансовой отчетности. Величина оценочных обязательств, сформированных на отчетную дату, отражается в бухгалтерском балансе. При этом необходимо соблюдать требование п.19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», согласно которому в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные и краткосрочные.

Анализ российских нормативных актов в части отражения оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств показывает, что они, в целом, совпадают. Однако для более детального анализа отражения оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств необходимо провести обзор системы учета данных объектов российскими компаниями на примере ОАО «Горьковский автомобильный завод».

# Глава 2. Анализ системы учета оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, действующей в ОАО «Горьковский автомобильный завод»

### 2.1. Характеристика компании и ее учетной политики

Открытое акционерное общество «Горьковский автомобильный завод» создано в соответствии с требованиями ГК РФ и ФЗ от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства РФ.

ОАО «ГАЗ» является коммерческой организацией, созданной в целях извлечения прибыли. Организация создана в 1932 г. как Нижегородский автомобильный завод имени В. М. Молотова. Дата государственной регистрации ОАО «ГАЗ» - 21.12.1992.

Основным видом деятельности ОАО «ГАЗ» является производство и реализация грузовых и легковых автомобилей, автомобильных узлов и агрегатов, запасных частей, товаров народного потребления и другой продукции.

ОАО «ГАЗ» входит в состав «Группы ГАЗ», состоящей из 18 производственных предприятий в десяти регионах России, а также сбытовых и сервисных организаций. ОАО «ГАЗ» является материнской компанией и центром консолидации финансовых результатов. Высшим органом управления общества является Общее собрание акционеров. Исполнительным органом ОАО «ГАЗ» является управляющая организация ООО «УК «Группа ГАЗ», руководитель которой – Президент – назначается решением Совета директоров ОАО «ГАЗ».

Бухгалтерский учет в ОАО «ГАЗ» осуществлялся в соответствии с Учетной политикой по бухгалтерскому учету, утвержденной приказом по ОАО «ГАЗ» от 30.12.2010 № 1/05.09.08/495 и приказами о внесении изменений в Учетную политику. Данный документ содержит варианты учета и оценки объектов учета, а также формы и техники ведения и организации бухгалтерского учета.

Согласно Учетной политике, ОАО «ГАЗ» создает три вида оценочных обязательств – оценочное обязательство на оплату отпусков, оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год.

Учетной политикой ОАО «ГАЗ» также утвержден рабочий план счетов, разработанный на основе Плана счетов (приложение 1). Оценочные обязательства учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», при этом, открывается субсчет по каждому виду отражаемых оценочных обязательств.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков формируется ежемесячно по каждому сотруднику в разрезе каждого подразделения. Для учета резерва используется счет 96 субсчет 1.

Сумма оценочного обязательства на оплату отпусков определяется ежемесячно на последнюю дату месяца как произведение количества неиспользованных дней отпуска по каждому работнику с учетом фактически отработанного времени на среднюю заработную плату каждого работника. Средняя заработная плата определяется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах (ст. 139 Трудового кодекса РФ и Постановления Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы»).

Формулу для определения величины оценочного обязательства, действующую на предприятии можно представить в следующем виде:

где:

РОотп. – сумма оценочного обязательства на оплату отпусков;

Дфакт. – фактическое количество дней отпуска, неиспользованных работником на отчетную дату;

СДЗР – среднедневной заработок работника;

СВ – сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний относящихся к неиспользованным отпускам.

Фактические расходы на оплату отпусков, с учетом начисленных сумм на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, отражаются в бухгалтерском учете за счет сумм созданного оценочного обязательства.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, суммы начисленных отпускных и страховых взносов по ним включаются в состав текущих затрат.

Формирование оценочного обязательства за период отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Рис.2.1.1. Схема формирования оценочного обязательства на оплату отпусков

Расчеты оценочного обязательства оформляются протоколом и справкой расчетом, которые служат основанием для отражения его суммы в учете.

Поскольку основным направлением деятельности ОАО «ГАЗ» является производство и продажа грузовых и легковых автомобилей, для которых может потребоваться послепродажный сервис, общество создает оценочные обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание.

Для учета данного оценочного обязательства используется субсчет 2 счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Величина создаваемого резерва не подлежит дисконтированию. В бухгалтерском учете начисленные суммы создаваемого оценочного обязательства на гарантийный ремонт отражаются как прочие расходы. В сумму расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию включается стоимость замененных запасных частей, стоимость работ и услуг по замене запчастей, стоимость обслуживания в течение срока гарантии и т.п.

Расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание списываются за счет сумм созданного оценочного обязательства. При недостаточности средств фактически начисленного оценочного обязательства суммы расходов на гарантийный ремонт включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание отражаются на отдельном субсчете к счету 28 «Брак в производстве» и/или счету 44 «Расходы на продажу».

Расчет и отражение в бухгалтерском учете величины оценочного обязательства, создаваемого на следующий отчетный период, производится последней датой текущего отчетного периода.

Формулы для расчета величины оценочного обязательства на конец отчетного периода, используемые на предприятии, следующие (таблица 2.1.1):

Таблица 2.1.1

**Формулы для расчета оценочного обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание**

|  |
| --- |
| **Сумма резерва на конец отчетного периода** |

|  |  |
| --- | --- |
| По проданным автомобилям: | По прочей продукции: |
| Величина оценочного обязательства = сумма затрат по гарантийному ремонту (обслуживанию) в течение расчетного периода \* количество реализованных автомобилей в течение расчетного периода (единиц) / количество реализованных автомобилей в течение предыдущего расчетного периода (единиц). | Величина оценочного обязательства = сумма затрат по гарантийному ремонту (обслуживанию) в течение расчетного периода \* сумму выручки (без НДС) в течение расчетного периода (в руб.) / сумму выручки (без НДС) в течение предыдущего расчетного периода (в руб.) |

Расчеты резерва оформляются протоколом и справкой-расчетом, которые служат основанием для отражения сумм резерва в учете.

С 2012 года ОАО «ГАЗ» начало формировать еще один вид оценочного обязательства – на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год. Учет данного резерва производится на субсчете 3 счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Оценочное обязательство начисляется на основании решения (приказа/распоряжения) о его формировании. При этом ответственная служба предприятия доводит до бухгалтерии предприятия сведения о предполагаемой сумме ежегодных вознаграждений по итогам работы на год. Расходы на формирование оценочного обязательства относятся на балансовые счета учета затрат, там где отражаются суммы затрат на оплату труда работников.

Порядок формирования оценочного обязательства на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год представлен в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2

**Формирование оценочного обязательства на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год**

|  |  |
| --- | --- |
| **Оценочное обязательство** | **Порядок отражения в учете** |
| Оценочное обязательство, начисленное на конец предыдущего года под вознаграждения, производимые в текущем году | * Обязательство не корректируется до момента выплаты вознаграждений. * Фактические расходы на выплату вознаграждений отражаются в бухгалтерском учете за счет сумм созданного оценочного обязательства. * В случае избыточности зарезервированных сумм разница между суммами признанного оценочного обязательства и фактическими выплатами отражается сторнировочной проводкой по счету учета затрат и счету начисления оценочного обязательства. |
|  | * В случае отсутствия выплат вознаграждений в текущем году – оценочное обязательство полностью восстанавливается либо на момент принятия решения об отмене соответствующих выплат, либо в последний день текущего года (при отсутствии решения об отмене выплат). * При недостаточности средств фактически начисленного оценочного обязательства, суммы начисленного вознаграждения и страховых взносов включаются в состав текущих затрат |
| Оценочное обязательство, начисляемое в текущем году под выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за текущий год | * Оценочное обязательство начисляется независимо от наличия оценочного обязательства, начисленного на конец предыдущего года под вознаграждения, производимые в текущем году. * Оценочное обязательство начисляется исключительно на основании решения (приказа/распоряжения) о его формировании. * Оценочное обязательство начисляется равномерными частями до конца текущего года с момента принятия решения (приказа/распоряжения) |

Предприятие по согласованию с ООО «УК «Группа ГАЗ» могут создавать другие виды резервов.

Условные активы и условные обязательства отражаются в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Конкретных методических указаний по оценке их величины в Учетной политике не приводится, таким образом, для их оценки приемлемы правила, предусмотренные в ПБУ 8/2010 и в Учетной политике в части оценочных обязательств.

### 2.2. Синтаксический и аналитический учет оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

Синтетический учёт — это учёт обобщённых данных бухгалтерского учёта о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определённым экономическим признакам, который ведётся на синтетических счетах бухгалтерского учёта. Аналитический учёт ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учёта, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счёта.

Рассмотрим синтетический и аналитический учет оценочных обязательств на примере ОАО «ГАЗ».

Общая схема отражения оценочного обязательства в отчетности может быть представлена в следующем виде:

Отражение оценочного обязательства

Отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов

Сумма признанного обязательства признается в составе

расходы по обычным видам деятельности

прочие расходы

стоимость актива

Рис 2.2.1. Отражение оценочного обязательства

Учетная политика ОАО «ГАЗ» на 2012 год предписывает формировать три вида оценочных обязательств – оценочные обязательства на оплату отпусков, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год.

Далее рассмотрены примеры отражения данных оценочных обязательств на счетах синтетического и аналитического учета.

Наиболее распространенным оценочным обязательством, которые создают российские организации, является оценочное обязательство на оплату отпусков. В примерах 1 и 2 рассмотрена методика оценки величины данного оценочного обязательства, применяемая на ОАО «ГАЗ», а также его отражение в бухгалтерском и налоговом учете.

**Пример 1. Расчет оценочного обязательства на оплату отпускных**

За 2012 год сотруднику цеха сварки автомобилей Иванову И.И. два раза предоставлялся очередной оплачиваемый отпуск – с 06.05.2012 на 11 календарных дней, с 05.11.2012 – на 17 календарных дней. Должностной оклад работника составляет 19 000 руб. В ОАО «ГАЗ» установлена пятидневная рабочая неделя с 8-часовым рабочим днем. В соответствии с Трудовым Кодексом РФ (ст.115), ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней. Необходимо рассчитать сумму оценочного обязательства на оплату отпусков на 31.01.2013. (страховые взносы в 2013 году – 30%).

Решение:

(расчетный период – 12 предшествующих месяцев).

Количество дней неиспользованного отпуска на 31.01.2013 составляет 28 календарных дней. Тогда величина оценочного обязательства на оплату отпускных составит:

Таблица 2.2.1

**Журнал хозяйственных операций**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | **ПБУ/МСФО** | | **Сумма** | **Документ** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Отражено формирование оценочного обязательства на оплату отпускных на 31.01.2013 | 20 | 96/1 | 23 369 | Бухгалтерская справка-расчет №42 (приложение 2) |

**Пример 2. Формирование и расходование оценочного обязательства на оплату отпускных, отражение в бухгалтерском и налоговом учете**

По состоянию на 31.01.2013 ОАО «ГАЗ» имеет обязательство перед работниками за дни неиспользованного отпуска в сумме 26 000 тыс. руб. Данная сумма сформировалась из расчета среднедневного заработка каждого работника умноженного на количество дней неиспользованного отпуска каждого работника (20 000 тыс. руб.) плюс суммы страховых взносов на указанные расходы (6 000 тыс. руб.). Согласно учетной политике, отчетным периодом для корректировки суммы оценочного обязательства установлен один месяц.

В течение февраля 2013 года использование (выплата работникам) обязательства на оплату отпускных составили 19 500 тыс. руб., в том числе страховые взносы 4500 тыс. руб. Фактическая заработная плата, начисленная за январь 2013 года составила 260 000 тыс.руб.

В целях налогообложения прибыли НК РФ предписывает расчет процента отчислений в резерв, как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда, включая сумму единого социального налога с этих расходов (ст.324.1, п.1 НКРФ). Планируемые расходы на оплату труда за 2013 год составляют 3 100 000 тыс.руб., планируемые расходы на оплату отпусков 250 000 тыс.руб. (включая страховые взносы). Таким образом, процент отчислений в резерв равен:

% =

Таблица 2.2.2

**Журнал хозяйственных операций**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | **ПБУ/МСФО** | | **Сумма** | | **Разница** | **Документ** |
| **Дебет** | **Кредит** | **Бух.**  **учет** | **Налог. учет** |
| 1 | Отражено формирование оценочного обязательства на оплату отпускных на 31.01.2013 | 20 | 96/1 | 26 000 | 260 000 \* 0,08 =  20 800 | -5200 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 2 | Выручка за период | 62 | 90/1 | 50 000 | 50 000 | - |  |
| 3 | Себестоимость (без учета трудовых затрат) | 90/2 | 20 | 18 000 | 18 000 | - | Расходные документы: требования-накладные, бухгалтерские справки и проч. |
| 4 | Финансовый результат | 90/9 | 99 | 6000 | 11 200 | 5200 – вычитаемая временная разница | Бухгалтерская справка-расчет |
| 5 | Налог на прибыль (20%) | 99 | 68/Налог на прибыль | 1200 | 2240 | 1040 – отложенный налоговый актив | Бухгалтерская справка-расчет |
| 6 | Отражено возникновение ОНА | 09 | 68/налог на прибыль | 1040 | - | - | бухгалтерская справка |
| 18.02.2013: | | | | | | | |
| 7 | Отражено уменьшение обязательства в части расходов на оплату отпускных (компенсаций) | 96/1 | 70 | 15 000 | 15 000 | - | Расходные кассовые ордера № 23-40 (приложение 3), бухгалтерская справка-расчет №346 |
| 8 | Отражено уменьшение обязательства в части страховых взносов | 96/1 | 69 | 4500 | 4500 | - | бухгалтерская справка-расчет № 346 (приложение 4) |

Поскольку ОАО «ГАЗ» занимается производством и сбытом грузовых и легковых автомобилей, автомобильных узлов и агрегатов, запасных частей, то предоставляет гарантийный ремонт и обслуживание своей продукции. Поэтому в Учетной политике прописана необходимость формирования оценочного обязательства на гарантийный ремонт о гарантийное обслуживание. Оценка величины данного оценочного обязательства, его отражение в бухгалтерском и налоговом учете представлено в примере 3.

**Пример 3. Расчет оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, отражение в бухгалтерском и налоговом учете**

Необходимо рассчитать величину оценочного обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание на 31.01.2013, если известна следующая информация:

ОАО «ГАЗ» за декабрь 2012 года реализовало 349 коммерческих микроавтобусов ГАЗ 3221, расходы на гарантийный ремонт и обслуживание микроавтобусов данного типа за декабрь 2012 года составили 253 тыс.руб. За январь 2013 года ОАО «ГАЗ» реализовало 476 микроавтобусов ГАЗ 3221 (цена 752 500). Сумма выручки от реализации данных моделей за предыдущие три года составила 2 339 600 тыс. руб., стоимость гарантийного ремонта и обслуживания – 38 450 тыс. руб.

Решение:

В Учетной политике ОАО «ГАЗ» представлена следующая формула для оценки величины оценочного обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание:

Величина оценочного обязательства = сумма затрат по гарантийному ремонту в течение расчетного периода \* количество реализованных автомобилей в течение расчетного периода / количество реализованных автомобилей в течение предыдущего расчетного периода = 253 000\*476/349 = 345 066 руб.

В целях налогового учета организация обязана установить предельный размер отчислений в резерв, который определяется как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период.

Тогда предельный размер отчислений в резерв составит:

Таким образом, оценочное обязательство, начисленное за период, не превышает предельного размера, а значит, разниц по ПБУ 18/02 возникать не будет. Отражение данного оценочного обязательства в бухгалтерском и налоговом учете будет одинаковым.

Таблица 2.2.3

**Журнал хозяйственных операций**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | **ПБУ/МСФО** | | **Сумма** | **Документ** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Создан резерв на гарантийный ремонт (признано оценочное обязательство) | 28 (44) | 96/2 | 345 066 | Бухгалтерская справка-расчет №357  (приложение 5) |
| 2 | Отражена фактическая стоимость ремонта (без НДС), выполненного подрядной организацией ООО «Маяк» (п. 21 ПБУ 8/2010) | 96/2 | 60 | 228 900 | Акт №8816 о приемке выполненных работ (оказанных услуг), (приложение 6), бухгалтерская справка №377  (приложение 7) |

С 2012 года ОАО «ГАЗ» приняло решение формировать оценочное обязательство на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год, в связи с чем, были внесены изменения в его Учетную политику. Отражение данного оценочного обязательства в бухгалтерском и налоговом учете во многом сходе с правилами, предписанными для оценочного обязательства на оплату отпускных, однако, есть и различия. В примере 4 рассмотрено формирование и расходование оценочного обязательства на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год в соответствии с Учетной политикой ОАО «ГАЗ».

**Пример 4. Формирование и расходование оценочного обязательства на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год, отражение в бухгалтерском и налоговом учете**

Руководство ОАО «ГАЗ» сообщило бухгалтерии, что предполагаемая сумма ежегодных вознаграждений по итогам работы за 2012 год составит 126 000 тыс.руб., в том числе – 100 000 тыс. – сумма вознаграждений, 26 000 тыс. – отчисления по социальному страхованию.

Ежемесячная сумма отчислений составит: 126 000 тыс./12 мес. = 10 500 тыс.руб.

Фактическая сумма вознаграждений, выплаченных работникам по итогам работы за 2012 год, составила 144 000 тыс. руб.

В целях налогообложения прибыли НК РФ предписывает расчет процента отчислений в резерв, как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда, в том числе сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение (ст.324.1, п.1 НКРФ), аналогично оценочным обязательствам на оплату отпусков. Планируемые расходы на оплату труда за 2012 год составляют 2 700 000 тыс.руб. (включая страховые взносы). Фактическая заработная плата за январь 2012 года составили 198 000 тыс.руб. Таким образом, процент отчислений в резерв равен:

% =

Таблица 2.2.4

**Журнал хозяйственных операций**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | | **ПБУ/МСФО** | | **Сумма (тыс.руб.)** | | **Разница** | **Документ** |
| **Дебет** | **Кредит** | **Бух.**  **учет** | **Налог. учет** |
| 1 | Отражено формирование оценочного обязательства на выплату ежегодного вознаграждения | | 20,  23, 25, 26,  29 | 96/3 | 10 500 | 198 000 \* 0,0467 =  9247 | -1253 | Бухгалтер. справка-расчет №242  (приложение 8) |
| 2 | Выручка за период | | 62 | 90/1 | 50 000 | 50 000 | - |  |
| 3 | Себестоимость (без учета трудовых затрат) | | 90/2 | 20 | 18 000 | 18 000 | - |  |
| 4 | Финансовый результат | | 90/9 | 99 | 21 500 | 22753 | 1253 – вычитаемая временная разница | Бухгалтерс-кая справка-расчет |
| 5 | Налог на прибыль (20%) | | 99 | 68/Налог на прибыль | 4300 | 4551 | 251 – отложенный налоговый актив |  |
| 6 | Отражено возникновение ОНА | | 09 | 68/налог на прибыль | 251 | - | - | бухгалтерская справка |
| За 2012 на счете 96/3 сумма 126 000 тыс.руб. | | | | | | | | |
| 31.12.2012: | | | | | | | | |
| 7 | | Отражено уменьшение обязательства в части расходов на выплату вознаграждений | 96/3 | 70 | 100000 | 100000 | - | Расходные кассовые ордера № 1134-1578, бухгалтерская справка-расчет №299 |
| 8 | | Отражено уменьшение обязательства в части страховых взносов | 96/3 | 69 | 26 000 | 26 000 | - | бухгалтерская справка-расчет № 299 |
| 9 | | Отражены расходы на выплату вознаграждений, превышающие сумму начисленного резерва | 20, 23, 25, 26,  29 | 70 | 12 000 | 12 000 | - | Расходные кассовые ордера № -1579-1666, бухгалтерская справка-расчет №301 |

Продолжение таблицы 2.2.4

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | | **ПБУ/МСФО** | | **Сумма (тыс.руб.)** | | **Разница** | **Документ** |
| **Дебет** | **Кредит** | **Бух.**  **учет** | **Налог. учет** |
| 10 | | Начислены страховые взносы с выплат, превышающих сумму резерва | 20, 23, 25, 26,  29 | 69 | 6000 | 6000 | - | бухгалтерс-кая справка-расчет № 301 (приложе-ние 9) |

Условные активы и условные обязательства в бухгалтерском учете не признаются (п. 14 ПБУ 8/2010). Информация о них раскрывается в приложениях к бухгалтерской отчетности.

Для группировки, обобщения информации и формирования бухгалтерской отчетности в части раскрытия информации по каждому оценочному обязательству, необходимо вести регистры аналитического учета. Так же необходимо вести регистры учета в отношении условных обязательств и условных активов. Но данные из регистров учета условных обязательств и активов не предназначены для отражения информации на счетах бухгалтерского учета, а необходимы только для формирования бухгалтерской отчетности.

Для сбора, группировки и обобщения информации, а также отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в отчетности оценочных обязательств применяются карточки учета, формируемые для каждого оценочного обязательства. Примеры карточек учета оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств представлены в приложениях 10 - 13.

Для целей формирования бухгалтерского баланса, компания ОАО «ГАЗ» формирует регистры бухгалтерского учета, одними из которых являются Журнал-ордер №1 по счету 96 и Главная книга по счету №96 (Приложения 14-15).

Величина оценочных обязательств, сформированных на отчетную дату, отражается в бухгалтерском балансе. При этом необходимо соблюдать требование п.19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», согласно которому в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные и краткосрочные.

Для реализации данного требования в новой форме бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н ред. (от 05.10.2011), предусмотрено две строки:

• строка 1430 «Оценочные обязательства» - для отражения величины долгосрочных оценочных обязательств;

• строка 1540 «Оценочные обязательства» - для отражения величины краткосрочных оценочных обязательств.

Указанные сведения об оценочных обязательствах раскрываются, только если они являются существенными (по величине и характеру обязательства организации). Эту информацию следует отражать в пояснительной записке к балансу и отчету о прибылях и убытках.

# Глава 3. Аудит оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов на примере ОАО «Горьковский автомобильный завод»

### 3.1. Оценка существенности бухгалтерских искажений, эффективности системы внутреннего контроля, аудиторского риска и аудиторской выборки.

Непосредственному проведению аудита оценочных обязательств предшествует процесс планирования аудита. Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. Основные этапы планирования аудита представлены на рис.3.1.1.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Определение целей и задач аудита** | | | | | | | | | |
| **Цели аудита** | |  | | | **Задачи аудита** | | | | |
| выражение мнения аудитора о достоверности статей финансовой отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета о признании и формировании оценочных обязательств | |  | | | проверка достоверности бухгалтерского учета и отчетности | проверка соблюдения нормативных актов | | | экономический анализ хозяйственных операций |
| 1) Краткосрочные оценочные обязательства;  2) Долгосрочные оценочные обязательства | | | | |
|  | | | | | | | | | | | |
| **Установление уровня существенности** | | | | | | | | | | | |
| среднее значение показателей, представляющих собой определённые доли от выбранных базовых величин  (методика ПСАД «Существенность и аудиторский риск») | | | средневзвешенное (по рангу важности) значение показателей, рассчитываемых в долях от базовых величин бухгалтерской отчётности  (методика В.И. Бондаренко) | | | | | определённая доля наиболее важного базового показателя отчётности  (применяется ЗАО KPMG) | | | |
| **Оценка СВК, аудиторского риска и формирование выборки** | | | | | | | | | | |
| Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица | | | | Количественная оценка аудиторского риска | | | Определение аудиторской выборки | | | |
| - оценка контрольной среды;  - оценка информационной системы;  - оценка средств внутреннего контроля | | | | - мультипликативная модель;  - аддитивная модель | | | - случайная выборка/ оценочные методы выборки;  - экстраполяция ошибок | | | |
|  | | | | | | | | | | |
| **Разработка плана и программы аудита** | | | | | | | | | | |
| ПДБУО | ПСНА | | | | | | АХО | | | |

Рис. 3.1.1. Основные этапы планирования аудита

**Существенность** — это вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. [9]

Под **уровнем существенности** понимается максимальное значение ошибки финансовой отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет на ее основе принимать правильные экономические решения.

Исследование научных и аналитических работ отечественных и зарубежных ученых показывает, что все существующие методики расчета уровня существенности могут быть разделены на три группы:

* методики, предусматривающие расчёт уровня существенности как среднего значения показателей, представляющих собой определённые доли (проценты) от выбранных аудитором базовых величин;
* методики определения уровня существенности как средневзвешенного (по рангу важности) значения показателей, рассчитываемых в долях от базовых величин бухгалтерской отчётности аудируемого лица;
* методики расчёта уровня существенности как определённой доли наиболее важного базового показателя отчётности аудируемого лица. [20]

К первой группе может быть отнесена методика, описанная в ПСАД «Существенность и аудиторский риск». В качестве базовых показателей данная методика предлагает использовать следующие показатели: прибыль до налогообложения; выручка; валюта баланса; собственный капитал; запасы.

Для демонстрации методики расчета уровня существенности использована бухгалтерская отчетность ОАО «ГАЗ» за 2012 год (на 31.12.2012) (приложения 16-17). Для нахождения уровня существенности по данной методике предполагается использовать специальную вспомогательную таблицу (таблица 3.1.1).

Таблица 3.1.1

**Определение УС на основе методики ПСАД «Существенность и аудиторский риск»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Базовый показатель** | **Значение базового показателя (тыс.руб.)** | **Доля существенности (%)** | **Значение показателя для расчета (тыс.руб.)** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| Прибыль до налогообложения | 931 942 | 5 | 46597 |
| Выручка | 23 396 601 | 2 | 467932 |
| Валюта баланса | 32 863 683 | 2 | 657274 |
| Собственный капитал | 17 172 795 | 10 | 1717280 |
| Запасы | 302 964 | 2 | 6059 |

**Порядок расчетов**

А. В столбец 2 записываются значения показателей, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Б. Уровень существенности базовых показателей (столбец 3) должен определяться внутренней инструкцией аудиторской фирмы.

В. Применяемые при нахождении уровня существенности значения показателей (столбец 4) определяются путем умножения значений показателей бухгалтерской отчетности на уровень их существенности:

**Пic = Пi\*Li;**

Г. Вычисляется среднее арифметическое показателей Пic:

**(Пic)ср. = (46597 + 467932 + 657274 + 1717280 + 6059) / 5 = 579 028 (тыс.руб.)**

Д. Сопоставляются величины Пic и (Пic)ср.

Наименьшее значение Пic отличается от среднего на 98,95%:

**(579 028 - 6059) / 579 028 \* 100% = 98,95 %**

Также значительным отклонением признается отклонение на 91,95%:

**(579 028 - 46597) / 579 028 \* 100% = 91,95 %**

Наибольшее значение отличается от среднего на 196,58%:

**(579 028 – 1 717 280) / 579 028 \* 100% = 196, 58%**

Отклонения используемых в методике показателей от среднего значения представлены в таблице 3.1.2.

Таблица 3.1.2

**Отклонения показателей от среднего значения**

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатель** | **Отклонение от среднего, %** |
| **1** | **2** |
| Прибыль до налогообложения | -91,95 |
| Выручка от продажи | -19,19 |
| Валюта баланса | 13,51 |
| Собственный капитал | 196,58 |
| Запасы | -98,95 |

Е. Уточняется состав показателей Пic для расчета новой средней величины (Пic)ср. Поскольку отклонения от среднего данных показателей значительны, то аудитором по его профессиональному суждению принимается решение оставить для дальнейших расчетов показатели выручки от продажи и валюты баланса.

Ж. Расчет новой средней арифметической величины и определение уровня существенности искажений информации по бухгалтерской отчетности:

**(Пic)ср. = (467932 + 657274) / 2 = 562 603 (тыс.руб.)**

Полученную величину допустимо для удобства округлить таким образом, чтобы округленное значение не отклонялось бы от среднего более чем на 20% . Округленную величину возможно использовать в качестве значения уровня существенности искажений информации по бухгалтерской отчетности в целом. В нашем примере искомый уровень существенности принимается равным 600 000 тыс. руб. Отклонение величины, принятой в качестве уровня существенности искажений информации от рассчитанной средней не превышает 20%:

**(600 000 - 562 603) / 562 603 \* 100% = 6,65%**

Уровень существенности искажений информации по отчетности в целом распределяется между существенными статьями бухгалтерского баланса пропорционально удельному весу данных статей в валюте бухгалтерского баланса.

Для нахождения уровня существенности искажений информации по оценочным обязательствам (краткосрочным и долгосрочным) определим удельный вес значения долгосрочных и краткосрочных оценочных обязательств в валюте баланса:

**Удельный вес SR оцен. обязательств = 486 026 / 32 863 683 = 0,0148**

По состоянию на 31.12.2012 ОАО «ГАЗ» не имеет долгосрочных оценочных обязательств.

Умножим полученное значение на уровень существенности искажений информации по отчетности в целом:

**УСоценочные обязательства = 600 000 \* 0,0148 = 8874 (тыс.руб.)**

Таким образом, абсолютное значение уровня существенности искажений информации по оценочным обязательствам составляет 8874 тыс.руб.

Одной из методик, которая может быть отнесена ко второй группе, является методика определения уровня существенности предложенная В.И. Бондаренко. Она предусматривает расчёт единого уровня существенности как средневзвешенного (по рангу важности) значения показателей, рассчитываемых в долях от базовых величин бухгалтерской отчётности аудируемого лица. Значение показателя существенности предполагается устанавливать в зависимости от риска системы учета (таблица 3.1.3). [20]

Таблица 3.1.3

**Взаимосвязь риска системы учета и относительного показателя существенности**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Риск системы учета, %** | **Градации** | **Показатель существенности, %** | **Градации** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 10 | низкий | 9 | высокий |
| 20 | низкий | 9 | высокий |
| 30 | низкий | 8 | высокий |
| 40 | средний | 7 | средний |
| 50 | средний | 6 | средний |
| 60 | средний | 5 | средний |
| 70 | высокий | 4 | низкий |
| 80 | высокий | 3 | низкий |
| 90 | высокий | 2 | низкий |

Далее, в соответствии с методикой расчётов В.И. Бондаренко, необходимо установить значения базовых показателей, исходя из разделов программы аудита по данным счетов бухгалтерского учёта, и определить итоговый уровень существенности на основании всех разделов программы.

Для реализации данной методики автор предлагает вспомогательную таблицу (таблица 3.1.4). Рассмотрим применение данной методики на примере отчетности ОАО «ГАЗ».

Таблица 3.1.4

**Расчёт уровня существенности по методике В.И. Бондаренко на примере данных отчётности ОАО «ГАЗ» за 2012 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Значение показателя, тыс.руб.** | **Риск системы учета** | **Показатель существенности** | **УС для базовых показателей** |
| 1 | 2 . | 3 | 4 | 5 |
| Основные средства | 5 610 420 | 30 | 8 | 495 100 |
| Запасы | 302 964 | 40 | 7 | 141 516 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 735 366 | 20 | 9 | 21 302 |
| Собственный капитал | 17 172 795 | 20 | 9 | 2 757 |
| Краткосрочная кредиторская задолженность | 1481283 | 50 | 6 | 53 |
| Дебиторская задолженность | 3 848 204 | 60 | 5 | 6 666 |
| Краткосрочные оценочные обязательства | 486 026 | 60 | 5 | 572 786 |
| Выручка | 467 932 | 50 | 6 | 10 274 |
| Прибыль до налогообложения | 46 597 | 60 | 5 | 50 487 |
| Уровень существенности по отчетности в целом |  | | | 302 221 |

**УСоценочные обязательства = 310 000 \* 0,0148 = 4558 (тыс.руб.)**

Однако данная методика не описывает источники информации для базовых показателей, т.е. могут быть взяты не только строки отчетности, но и сальдо каких-либо счетов. Это является достоинством данной методики, поскольку в отношении расчета уровня существенности по оценочным обязательствам, строки отчетности не достаточно информативны, т.к. компании начисляют и используют резервы в течение периода, а значит, в отчетность эти данные не попадают.

К третьей группе методик относятся методики, предполагающие расчет единого уровня существенности как определенной доли от наиболее существенного показателя, часто используемые в практической деятельности аудиторских организаций. Так, KPMG определяет уровень существенности по отчетности в целом как 1-2% от выручки, 0,5-2% от валюты баланса или 5% от чистой прибыли – в зависимости от аудиторского риска, сопряженного с проверкой конкретного клиента. Расчет уровня существенности на основе методики KPMG представлен в таблице 3.1.5.

Таблица 3.1.5

**Расчет уровня существенности по методике KPMG**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Значение показателя, тыс.руб.** | **Показатель существенности, %** | **Уровень существенности** |
| Выручка | 467 932 | 2 | **9359** |
| Валюта баланса | 32 863 683 | 2 | **657274** |
| Чистая прибыль | 684 707 | 5 | **34235** |

Сравнительный анализ описанных методик представлен в таблице 3.1.6.

Таблица 3.1.6

**Сравнение методик расчета уровня существенности**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Положение методики** | **Исследуемые группы методик** | | |
| **Методики 1 группы** | **Методики 2 группы** | **Методики 3 группы** |
| Формула для определения уровня существенности | среднее арифметическое значений показателей, рассчитанных как определённые доли (проценты) от выбранных аудитором базовых величин | средневзвешенное по рангу важности значений показателей, рассчитанных как доли в процентах от базовых величин бухгалтерской отчётности аудируемого лица | определённая доля от величины наиболее важного показателя отчётности аудируемого лица |
| Механизм отбора базовых показателей | строго установленный перечень показателей бухгалтерской отчётности | перечень базовых показателей определяется в зависимости от программы аудита | наиболее важный, по мнению аудитора, показатель бухгалтерской отчётности |
| Относительные показатели существенности | строго установленный перечень долей, применяемых к значениям базовых показателей | выбор долей по таблице взаимосвязи риска системы учета и относительного показателя существенности | строго установленная внутренними методиками аудиторской организации доля от наиболее важного показателя отчётности |
| Источники информации для определения значений базовых показателей | нестандартная терминология затрудняет идентификацию источника информации для расчётов | выбор источников информации зависит от программы аудита | источник информации для расчетов определен внутренними требованиями аудиторской организации |
| Учёт взаимосвязи уровня существенности с рисками | отсутствует | учитывается | отсутствует |
| Экстраполяция ошибок | сравнение суммарной ошибки бухгалтерской отчётности с общим уровнем существенности | | |

Из сравнительного анализа методик трех типов можно сделать вывод, что для проведения аудита отражения в отчетности оценочных обязательств наиболее приемлема методика второго типа. Главным достоинством данной методики является возможность учесть риски конкретной статьи отчетности. Так, риск отражения оценочных обязательств из-за того, что данные операции не являются типичными для многих организаций, может быть выше, чем по другим статьям отчетности. Кроме того, возможность использования в методике сальдо по счетам позволит более точно определить уровень существенности, поскольку использование одного показателя или группы установленных показателей не является информативным. Например, при установлении уровня существенности как доли от прибыли возникает вопрос: зависит ли отражение в учете оценочных обязательств от показателя прибыли и является ли такой расчет уровня существенности достаточно репрезентативным.

В соответствии с ФСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудитору необходимо оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в объеме, достаточном для проведения аудита финансовой отчетности и выражения профессионального мнения о степени ее достоверности. [10]

*Система внутреннего контроля* представляет собой процесс, сформированный и исполняемый представителями собственника, руководством для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в надежности финансовой отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

Система внутреннего контроля включает следующие взаимосвязанные элементы, представленные на рис.3.1.2.

Система внутреннего контроля

Мониторинг средств контроля

Контрольные действия

Информационная система

Процесс оценки рисков аудируемым лицом

Контрольная среда

процесс оценки эффективно-сти функциони-рования системы внутреннего контроля во времени

политика и процедуры, помогающие убедиться, что распоряжения руководства выполняются

функционир. информационных систем, связанных с подготовкой финансовой отчетности, обеспечивается техническими средствами, программным обеспечением, базами данных

общее отношение и практические действия руководства аудируемого лица, направленные на создание, поддержание и развитие системы внутреннего контроля

выявление и по возможности устранение рисков, сопутствующих хозяйственной деятельности организации, а также их последствий

Рис.3.1.2. Элементы системы внутреннего контроля

Элементы системы внутреннего контроля можно разделять на функциональные и элементы, предназначенные для оценки СВК и рисков хозяйственной деятельности. Для аудитора приоритет имеют функциональные элементы СВК, к которым относятся контрольная среда, информационная система и средства контроля. Эффективность указанных элементов можно оценить с помощью тестов.

Основным способом оценки элементов системы внутреннего контроля являются тесты. В приложениях 18-20 представлены тесты для оценки надежности функциональных элементов СВК, разработанные согласно методике, предложенной специалистами Санкт-Петербургской фирмы «Гориславцев и К», в отношении операций с оценочными обязательствами. [16]

В представленных таблицах отмечены ответы на вопросы, полученные по результатам опроса представителей аудируемой организации – ОАО «ГАЗ». По данному тесту надежность контрольной среды определяется путем отношения количества ответов «да» к общему количеству вопросов, характерных для данной организации.

Согласно приведенному в Приложении 18 тесту надежность контрольной среды составляет 0,65 (13:20), что соответствует высокому уровню.

Надежность информационной системы, оцененная по результатам представленного в Приложении 19 теста, составляет 0,72 (13:18), что соответствует высокому уровню надежности.

Надежность средств контроля, оцененная по результатам представленного в Приложении 20 теста, составляет 0,61 (11:18), что соответствует высокому уровню.

Оценка надежности СВК в целом определяется как среднее арифметическое полученных значений уровней надежности элементов СВК. Таким образом, надежность СВК в целом в нашем случае составит 0,68 ((0,65+0,72+0,61)/3) или 68% , что соответствует высокой степени.

Возможно составление альтернативных вариантов тестов с вопросами, сформулированными в форме утверждения и вариантами ответов, характеризующие высокий/средний/низкий уровень надежности СВК (модель Ю.А. Данилевского, Н.А. Ремизова). [16]

На этапе подготовки аудиторской проверки аудитор должен оценить риск выражения ошибочного мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения – **аудиторский риск (Ар)**.

Требования к оценке аудиторского риска и его компонентов определены Федеральным стандартом №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом». [10] Но приемлемое значение аудиторского риска стандарт не определяет. Данный вопрос должен быть раскрыт во внутренних правилах аудиторской деятельности.

Существует две основные методики определения количественного значения аудиторского риска – мультипликативная и аддитивная. Реализация мультипликативной модели представлена в таблице 3.1.7. [15]

Таблица 3.1.7

**Мультипликативная модель оценки риска**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Обозн.** | **Определение** | **Формула** |
| Риск существенного искажения финансовой отчётности | Рси | риск того, что существенное искажение было допущено в бухгалтерской отчётности до начала проведения проверки. Риск существенного искажения состоит из двух рисков: неотъемлемого риска и риска средств контроля. | Рси = Рнт \* Рк |
| Неотъемлемый риск | Рнт | подверженность бухгалтерской отчётности потенциальному искажению, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями при отсутствии необходимых средств внутреннего контроля | оценка на основе профессионального суждения аудитора на стадии предварительного контроля |
| Риск средств контроля (контрольный риск) | Рк | риск того, что искажение при подготовке бухгалтерской отчётности, которое может быть существенным, не будет своевременно предотвращено, выявлено и устранено системой внутреннего контроля организации | Рк = 1 – Нсвк, где  Нсвк – уровень надежности СВК |
| Риск необнаружения\* | Рнб | риск того, что аудитор не обнаружит искажение, которое является существенным либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями | Рнб = Ар/Рси = Ар/(Рк \* Рнт) |
| **Ар = Рнт\*Рк\*Рнб** | | | |

Обычно аудиторский риск (Ар) составляет 5 %, что означает вероятность выражения аудитором ошибочного мнения. Неотъемлемый риск оценивается аудитором на стадии предварительного контроля для целей планирования, а затем уточняется в процессе проведения проверок. Предположим, что после предварительной проверки отчетности аудитор на основе своего профессионального суждения оценил неотъемлемый риск 60%. Контрольный риск, на основе рассчитанного ранее значения надежности СВК составляет: Рк = 100% - 68% = 32%. Таким образом, можно рассчитать риск необнаружения:

**Рнб = 0,05/(0,6\*0,32)\*100% = 26 %**

Существуют также альтернативные варианты записи данной модели:

**Р = 1 – (1 – I) \* (1 – С) \* (1 – R),**

где Р – вероятность отсутствия ошибки на счете;

I – вероятность отсутствия ошибки в учете;

С – вероятность выявления ошибки системой контроля;

R – вероятность нахождения ошибки при проведении аудиторских процедур.

Использование аддитивной модели представляется более простым. Значения I, C, R там заменяются на соответствующие коэффициенты:

**p = i + c + r**

Каждой величине вероятности соответствует определенный коэффициент. Значения коэффициентов приведены в таблице 3.1.8.

Таблица 3.1.8

**Коэффициенты надежности**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Доверительная вероятность, %** | 99 | 95 | 90 | 85 | 80 | 70 | 60 | 50 |
| **Коэффициент надежности при ожидании отсутствия ошибок** | 4.6 | 3.0 | 2.3 | 1.9 | 1.6 | 1.2 | 1.0 | 0.7 |

Аудитор заранее задает значения не зависящих от него коэффициентов I и С, выбирает общую доверительную вероятность проверки и рассчитывает риск аудиторской проверки, как разницу рисков:

**r = р — i — с**

После проведения расчетов аудитор по таблице 3.1.8 определяет доверительную вероятность нахождения ошибки в ходе проверки (R). Риск необнаружения при этом рассчитывается как **Рнб = 1 – R**.

Уровень риска необнаружения при проведении аудиторской проверки ОАО «ГАЗ» можно определить, используя данную аддитивную модель. Тогда, доверительная вероятность отсутствия ошибки в учете будет аналогична неотъемлемому риску: (1 – I) = (100% - 60%) = 40% (коэффициент надежности – 0,7), доверительная вероятность выявления ошибки системой контроля – контрольному: (1 – С) = 100% - 32% = 68% (коэффициент надежности – 1,2), доверительная вероятность отсутствия ошибки на счете – аудиторскому риску: (1 – Р) = 95% (коэффициент надежности – 3,0).

Коэффициент доверительной вероятности отсутствия ошибки в учете составит: r = 3,0 – 0,7 – 0,68 = 1,62. По таблице 3.1.11 можно определить, что данному коэффициенту соответствует доверительная вероятность отсутствия ошибки 80%, таким образом Rнб = 100% - 80% = 20%, что практически совпадает с риском необнаружения, рассчитанным на основе мультипликативной модели.

Для оценки аудиторского риска при проведении проверки отражения в отчетности оценочных обязательств аудитор может использовать как аддитивную, так и мультипликативную модели.

Для проведения аудита отчетности аудитору необходимо также сформировать аудиторскую выборку, поскольку, как правило, аудитор не проверяет все финансово-хозяйственные операции и документы аудируемого лица. Основные элементы аудиторской выборки представлены в таблице 3.1.9.

Таблица 3.1.9

**Элементы аудиторской выборки**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Элемент** | **Определение** | **Рекомендации** |
| Генеральная совокупность | полный набор элементов, из которых аудитор проводит выборку для того, чтобы сделать выводы | совокупность документации по оценочным обязательствам за анализируемый период |
| Элементы выборки | индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность | отдельные документы (первичные документы, регистры бухгалтерского учета) |
| Риск выборки | вывод аудитора, сделанный на основе выборки, отличается от вывода при применении идентичных процедур аудита к генеральной совокупности в целом | |
| Элементы наибольшей стоимости | элементы, стоимостное значение которых превышает степень точности (степень точности = 0,75\*уровень существенности) | проверка стоимостного значения отдельных элементов |
| Ключевые элементы | элементы, в которых аудитор считает ошибки и искажения наиболее вероятными (нетипичные и сложные операции) | Возможно: оценочные обязательства на оплату отпусков и ежегодного вознаграждения работникам - большое число ошибок при отражении оценочных обязательств за 2011 год, выявленных аудиторами |

Объем выборки определяется по разному для проверки сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета.

Число элементов выборки для проверки сальдо определяется по формуле:

**ЭВ = (ОС-ЭН-ЭК)\*КП/(УС\*0,75)**

где ЭВ – число элементов выборки;

ОС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении;

ЭН – суммарное стоимостное выражение элементов наибольшей стоимости;

ЭК – суммарное стоимостное выражение ключевых элементов;

КП – коэффициент проверки;

УС – уровень существенности. [13]

Коэффициент проверки зависит от значения аудиторских рисков, прежде всего неотъемлемого и риска средств контроля. Кроме данных рисков для оценки объема аудиторской выборки рекомендуется показатель степени риска, связанный с наличием пересекающихся процедур. Аудиторский риск может снижаться, если достоверность данных одной области учета подтверждается проверенными данными другой области учета по результатам встречной проверки.

При формировании оценочного обязательства такая проверка является невозможной, поскольку резервирования определенных сумм часто является инициативой самой организации, методики оценки должны быть закреплены в учетной политике, но встречная проверка документации в этом случае является невозможной. При изменении величины оценочного обязательства встречные проверки применимы по достаточно ограниченному числу операций. При списании суммы резерва встречные проверки возможны, поскольку организация в этом случае имеет первичные документы, подтверждающие расходование сумм резервов. Поэтому риск пересекающихся процедур в отношении оценочных обязательств можно признать средним.

Каждой комбинации трех названных рисков соответствует определенное значение коэффициента проверки (Приложение 21). [13]

В рассмотренном случае для ОАО «ГАЗ», риски имеют следующие значения: Рк = 32% - низкий уровень; Рнт = 60% - средний уровень; Рпп – средний уровень; КП = 0,66.

Таким образом, число элементов выборки для проверки отчетности ОАО «ГАЗ» определяется следующим образом. Пусть суммарная стоимость всех элементов совокупности операций по оценочным обязательствам ОАО «ГАЗ» составляет ОС = 678 746 тыс. руб.; элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы составляют ЭН + ЭК = 385 423 тыс. руб.; уровень существенности УС = 4558 тыс. руб.; неотъемлемый риск – средний, контрольный риск – низкий, риск процедур встречной проверки – средний. Коэффициент проверки КП = 0,66.

Число элементов выборки: ЭВ = (678 746 - 385 423)\*0,66 / (4558\*0,75) = 56,6

Таким образом, в дополнение к элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам следует отобрать 57 элементов представительной выборки. Данные о формировании выборки для установления достоверности сальдо по счетам бухгалтерского учета фиксируются в рабочем документе аудитора.

**Число элементов выборки для проверки оборотов по счетам бухгалтерского учета** определяется по данным Приложения 22. [13]

Для рассмотренного случая, где Рк - низкий уровень, Рнт - средний уровень, Рпп – средний уровень, таким образом, при низком контрольном риске нет необходимости осуществлять проверку оборотов по счетам.

Существует несколько методов выбора элементов для проверки случайным образом: случайный отбор, систематический отбор, комбинированный отбор.

Однако объем документации по оценочным обязательствам у компании может быть невелик, что делает случайную выборку не достаточно репрезентативной. Поэтому более эффективным может быть применение других методов формирования выборки – например, оценочные методы отбора. Используя данный метод, аудитор старается выбрать элемент, вероятнее всего содержащий ошибку. Для этого он опирается на свой опыт, результаты наблюдений за СВК данного предприятия. [19]

Обычно при оценочном методе учитывают следующее:

* в выборку должны быть включены операции всех основных типов;
* если разный персонал ответственен за проведение операций, то должны проверяться некоторые операции, подготовленные каждым из ответственных лиц;
* более тщательная проверка операций с большими суммами;
* детальное исследование операций, внутренний контроль которых недостаточен или отсутствует;
* особое внимание уделяется периодам, в которых происходили значительные изменения в нормативной базе бухгалтерского учета;
* особо тщательно проверяются операции, за нарушения в которых законодательство предусматривает наиболее высокие санкции.

Достоинство оценочного метода состоит в том, что его реализация учитывает основные особенности аудита оценочных обязательств – наличие большого количества ошибок из-за нетипичности данных операций, сложность трактовки изменений в законодательстве. Но нет никаких рекомендаций к прогнозированию результатов проверки выборки на генеральную совокупность. Однако принимая во внимание, что оценочный метод фактически выделяет элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы, можно, с некоторой оговоркой, применять формулу для распространения ошибок случайной выборки, которая описана ниже.

После проведения отбора элементов выборки, аудитор должен проверить документы, отобранные в результате. В соответствии с ФСАД «Аудиторская выборка», аудитор должен анализировать обнаруженные ошибки, выявляя сущность и причину, влияние на другие участки аудита.

Выявленные ошибки следует экстраполировать на генеральную совокупность. Для распространения ошибок, обнаруженных по элементам представительной выборки, на всю совокупность и определения общей прогнозной величины ошибки используется выражение:

**ОШПП = ОШВ\*(ОС-ЭН-ЭК):СЭВ+ОШНБ + ОШКЛ**

где ОШПП – полная прогнозная величина ошибок;

ОШВ - фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке представительной выборки;

СЭВ - суммарная стоимость элементов представительной выборки, фактически проверенных аудитором;

ОШНБ - фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке элементов наибольшей стоимости;

ОШКЛ – фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке ключевых элементов. [13]

Стоимость элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов ОАО «ГАЗ», приведенная ранее, ЭН + ЭК = 385 423 тыс. руб. Уровень существенности УС = 4558 тыс. руб. Неотъемлемый риск – средний, риск средств контроля – низкий, риск, связанный с наличием пересекающихся процедур – средний. В ходе проверки аудитор рассмотрел элементы представительной выборки на общую сумму СЭВ = 160 899 тыс. руб. Сумма обнаруженных ошибок составляет соответственно: ОШВ = 555 тыс. руб., ОШНБ + ОШКЛ = 388 тыс. руб.

Полная прогнозная величина ошибки составляет:

ОШПП = 555 \*(678 746 - 385 423) : 160 899 + 388 = 1400 (тыс. руб.).

Поскольку уровень существенности составляет 4558 тыс. руб., полная прогнозная ошибка равна 30,72% от уровня существенности.

Поскольку обнаруженные и спрогнозированные ошибки несущественны, аудитор может ограничиться указанием на них в письменной информации руководству проверяемой организации по результатам аудита, полагая, что бухгалтерская отчетность достоверна.

### 3.2. План и программа аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов и апробация аудиторских процедур

***План аудита*** – это рабочий документ, в котором содержится перечень подлежащих выполнению в ходе аудита работ, исполнители работ, сроки осуществления.

В план аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств включаются укрупненные задачи, систематизированные в главе 1 пункте 1 настоящей работы.

***Программа аудита*** составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Систематизация нормативных актов, регулирующих правила совершения, налогообложения и бухгалтерского учета хозяйственных операций, критериев достоверности бухгалтерской отчетности, методов аудиторской деятельности, информации аудируемого лица позволяет установить основные направления и процедуры аудиторской проверки операций с оценочными обязательствами, условными активами и условными обязательствами, для выявления их правильности:

1. контроль наличия условий для признания оценочных обязательств и создания резервов;
2. проверка отражения оценочных обязательств на соответствие учетной политике;
3. оценка методов расчета оценочных обязательств;
4. оценка рисков и неопределенностей, присущих каждому оценочному обязательству;
5. оценка влияния будущих событий на величину оценочных обязательств;
6. проверка соответствия методов оценки величины оценочных обязательств методам, утвержденным в учетной политике;
7. проверка правильности отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете;
8. проведение инвентаризации оценочных обязательств или анализ документации по инвентаризации.

Для повышения эффективности аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, целесообразно составить карту источников информации для аудитора (таблица 3.2.1).

Таблица 3.2.1

**Карта источников информации**

|  |  |
| --- | --- |
| **Составляющая информации** | **Источник информации** |
| **По каждому оценочному обязательству** | |
| а) балансовая величина оценочного обязательства на начало и конец отчетного периода; | Остатки по счету 96, по субсчетам и в целом, на начало и конец периода |
| б) сумма оценочного обязательства, начисленная за отчетный период; | Оборот по кредиту счета 96 по субсчетам по каждому виду оценочных обязательств |
| в) сумма оценочного обязательства, списанная на затраты или признанная кредиторской задолженностью в отчетном периоде; | Оборот по дебету счета 96 (кроме условий, удовлетворяющих п.г) |
| г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с избыточным начислением обязательства или прекращением признания оценочного обязательства; | Оборот по дебету счета 96 в корреспонденции со счетом 91(на основании ведомостей и актов результатов инвентаризации) |
| д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период; | Оборот по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетом 91 (на основании результатов инвентаризации) |
| е) характер оценочного обязательства и ожидаемый срок его погашения; | Карточки учета оценочных обязательств |
| ж) неопределенности в отношении срока погашения и/или величины обязательства; |
| з) ожидаемые суммы встречных требований или  суммы требований к третьим лицам | Первичные документы по признанным активам |
| **По каждому условному обязательству** | |
| а) характер условного обязательства; | Документы, подтверждающие прошлые события, наступление последствий которых зависит от будущих событий. Не используется информация регистров бухгалтерского учета, т.к. условные обязательства не признаются в бухгалтерском учете |
| б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются оценке; |
| в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства; |
| г) возможность поступлений экономических выгод в результате встречных требований |
| **По условным активам** | |
| а) характер условного актива | Документы, регистрирующие прошлые события, наступление последствий которых зависит от будущих событий. Не используется информация регистров бухгалтерского учета, т.к. условные активы не признаются в бухгалтерском учете |
| б) оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются оценке |

Процедуры аудита оценочных обязательств целесообразно подразделить на общие, применимые независимо от вида оценочного обязательства (таблица 3.2.2), и специфические по конкретным видам оценочных обязательств.

Таблица 3.2.2

**Общие процедуры аудита оценочных обязательств**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Аудиторские работы** | | **Приемы и процедуры аудита** | **Источники аудиторских доказательств** | |
| **Наименование** | **Иден-тифи-катор** | **норма-тивные доку-менты** | **документы**  **хозяйствующего**  **субъекта** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Проверка достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по операциям с оценочными обязательствами | 11001 | 1) Фактическая проверка наличия условий для признания оценочных обязательств | - | договоры на поставку продукции/товаров/работ/услуг; трудовые договоры, судебные иски и проч. |
| 2) Нормативная проверка правильности отнесения обязательств к оценочным | ПБУ 8/2010 | карточки учета оценочных обязательств, бухгалтерские справки |
| 3) Нормативная проверка правильности применения методов оценки величины оценочных обязательств | ПБУ 8/2010 | бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика |
| 4) Встречная проверка (прослеживание) отражения в отчетности операций с оценочными обязательствами | - | Журналы-ордера, ведомости, главные книги, бухгалтерские справки |
| 5) Арифметическая проверка операций с оценочными обязательствами | - | Бухгалтерские справки-расчеты |
| 6) Синтаксическая и нормативная проверка документации по оценочным обязательствам | - | бухгалтерские справки, карточки учета оценочных обязательств, журналы-ордера, ведомости |
| 7) Обзорная проверка достоверности ФБО с применением эмпирических методов аудита | - | статистическая информация аудируемого лица и аудитора |

Продолжение таблицы 3.2.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверка соблюдения нормативных актов | 11002 | | 1) Нормативная проверка договоров с контрагентами по которым могут быть сформированы оценочные обязательства | | ГК РФ | договоры с контрагентами |
| 2) Нормативная проверка учетной политики в части оценочных обязательств | | ПБУ 8/2010, НК РФ | учетная политика организации |
| 3) Нормативная проверка налоговой отчетности в части оценочных обязательств | | НК РФ | налоговые декларации по налогу на прибыль |
| Экономический анализ хозяйственных операций | | 11003 | | 1) Факторный анализ оценочных обязательств | - | вся бухгалтерская и управленческая документация, необходимая для анализа оценочных обязательств |
| 2) Прогнозирование видов и величины оценочных обязательств | - |
| 3) Экспертная оценка вероятности наступления событий связанных с признанием оценочных обязательств | - |

Далее представлены описания основных процедур аудиторской проверки оценочных обязательств.

***Процедура 110011: Фактическая проверка наличия условий для признания оценочных обязательств.*** При выполнении данной процедуры следует выявить факты хозяйственной деятельности организации, в результате которых может понадобиться резервирование тех или иных сумм. В частности, необходимо запросить руководство, собирается ли организация в ближайшее время проводить реструктуризацию и, в случае получения положительного ответа, утвержден ли план реструктуризации. Также следует рассмотреть формат договоров с покупателями и заказчиками – предусматривают ли они гарантийное обслуживание и ремонт, а также штрафы за несоблюдение условий договора.

***Процедура 110012: Нормативная проверка правильности отнесения обязательств к оценочным.*** При выполнении процедуры следует руководствоваться приведенными в табл. 1.1 определениями оценочных обязательств и необходимости их признания в бухгалтерском учете. Для осуществления процедуры аудитор привлекает карточки учета оценочных обязательств, в которых должны содержаться описания неопределенностей, присущих обязательству, и результаты соблюдения условий признания обязательства в качестве оценочного.

***Процедура 110013: Нормативная проверка правильности применения методов оценки величины оценочных обязательств.*** При выполнении данной процедуры аудитору необходимо руководствоваться методиками оценки, приведенными в ПБУ 8/2010 или МСФО (IAS) 37.

***Процедура 110014: Встречная проверка (прослеживание) отражения в отчетности операций с оценочными обязательствами.*** При выполнении данной процедуры аудитору необходимо, там где это возможно, провести встречную проверку документации. Целью встречной проверки является выявление фактов совершения определенной сделки, полноты отражения суммы обязательства.

***Процедура 110015: Арифметическая проверка операций с оценочными обязательствами.*** При арифметической проверке аудитор устанавливает правильность подведения итогов в документах, накопительных и группировочных ведомостях отчета. Особое внимание необходимо обратить на исправительные или корректирующие записи в случае ошибки.

***Процедура 110016: Синтаксическая и нормативная проверка документации по оценочным обязательствам*** осуществляется путем установления полноты заполнения документов, правильности написания и исправления реквизитов.

***Процедура 110017. Обзорная проверка достоверности ФБО с применением эмпирических методов аудита.*** Описание эмпирических методов аудита и их применения при проведении аудита оценочных обязательств рассмотрено в п.4 настоящей работы.

Процедуры аудита краткосрочных и долгосрочных оценочных обязательств во многом совпадают. Различие заключается лишь в том, что при аудите долгосрочных оценочных обязательств в процедуры проверки правильности оценки необходимо включить мероприятия по проверке правильности применения дисконтирования при оценке их величины.

Для проверки соблюдения нормативных актов аудитору рекомендуется провести ряд дополнительных процедур, направленных на выявление несоблюдения законов и нормативных актов.

***Процедура 110021: Нормативная проверка договоров с контрагентами, по которым могут быть сформированы оценочные обязательства.*** При проведении данной процедуры аудитору необходимо рассмотреть легитимность договоров с контрагентами, по которым у организации могут возникнуть оценочные обязательства. В частности, необходимо рассмотреть законность применения тех или иных штрафных санкций, предусмотренных в данных договорах, поскольку при высокой вероятности наступления событий, в результате которых организация не сможет исполнить данные договоры, ей нужно будет сформировать оценочные обязательства на сумму данных штрафов.

***Процедура 110022: Нормативная проверка учетной политики в части оценочных обязательств*** предусматривает проверку соответствия учетной политики организации, в частности правил формирования и оценки оценочных обязательств, действующим нормативным актам. В учетной политике организации должны быть прописаны виды оценочных обязательств, применяемые методики их оценки.

При проведении аудита возрастает важность методов экономического анализа, на основании которых руководство организации способно принять правильные управленческие решения.

***Процедура 110031: Факторный анализ оценочных обязательств.*** При проведении данной процедуры аудитору рекомендуется использовать методы математической статистики и эконометрические методы. Наиболее простыми методами факторного анализа являются приемы цепных подстановок и абсолютных разниц., применение которых описано в п.4. при описании метода элиминирования.

***Процедура 110032: Прогнозирование видов и величины оценочных обязательств.*** Прогнозирование предполагает использование прямого или косвенного метода и разработка альтернативной бухгалтерской отчетности.

***Процедура 110033: Экспертная оценка вероятности наступления событий связанных с признанием оценочных обязательств***. Применение методов экономического анализа также возможно для определения вероятности наступления событий, связанных с признанием оценочных обязательств. Например, анализ арбитражной практики позволяет определить вероятность принятия определенного решения по судебному иску.

Апробацию некоторых из описанных выше аудиторских процедур для проведения аудита отражения в отчетности оценочных обязательств можно рассмотреть на следующих примерах (примеры 1-2).

***Пример 1. В карточке учета оценочного обязательства на оплату отпусков не отражена неопределенность, присущая данному обязательству (процедура 110016).***

При проверке карточки учета оценочного обязательства на оплату отпусков аудитор обнаружил ошибку – не отражена неопределенность, присущая данному оценочному обязательству. Карточка учета оценочного обязательства, составленная с ошибкой, приведена в приложении 23.

Для исправления ошибок необходимо раскрыть неопределенность. Предлагается осуществить это в следующей форме: (табл.3.2.3)

Таблица 3.2.3

**Раскрытие неопределенности обязательства на оплату отпускных**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Существующие неопределенности | | | |
| (отметить знаком Х) | | | |
| В отношении срока исполнения | Х | В отношении суммы | Х |
| Описание неопределенности | | Описание неопределенности | |
| В соответствии со статьей 123 ТК РФ, отпуск работнику может предоставляться вне графика. Работник может быть уволен до предоставления ему отпуска. Данные события повлекут возникновению обязательств по выплате компенсаций за неиспользованный отпуск. | | При расчете отпускных учитывается средний заработок работника, который может измениться с момента возникновения обязательства до его исполнения. | |
|
|
|
|

***Пример 2. Нормативная проверка учетной политики ОАО «ГАЗ» в части оценочных обязательств (процедура 110022).***

В рамках проведения аудиторской проверки аудитор провел нормативную проверку учетной политики в части оценочных обязательств. В ходе проверки были получены следующие результаты:

1) В Учетной политике указаны виды оценочных обязательств, которые формирует ОАО «ГАЗ» (на оплату отпусков, на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание);

2) Для каждого вида оценочных обязательств определены методы и регулярность оценки их величины;

3) Методы оценки величины оценочных обязательств не противоречат действующему законодательству;

4) Для каждого оценочного обязательства указан счет и субсчет на которых ведется их синтетический и аналитический учет;

5) Указаны счета расходов, по которым отражается формировании е оценочного обязательства.

В результате нормативной проверки Учетной политики аудитор делает вывод, что Ученая политика ОАО «ГАЗ» в части оценочных обязательств соответствует действующему законодательству во всех отношениях, которые могут повлечь обнаружение существенных искажений в финансовой отчетности.

Общие процедуры аудита условных активов и условных обязательств представлены в табл. 3.2.4.

Таблица 3.2.4

**Общие процедуры аудита условных активов и условных обязательств**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Аудиторские работы** | | **Приемы и процедуры аудита** | **Источники аудиторских доказательств** | |
| **Наименование** | **Иден-тифи-катор** | **нормативные документы** | **документы хозяйствующего субъекта** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Проверка достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по операциям с условными активами | 1201 – 13001 | 1) Нормативная оценка полноты и правильности раскрытия условных обязательств и условных активов в бухгалтерской отчетности | ПБУ 8/2010 | карточки учета условных активов и условных обязательств |
| 2) Нормативная оценка правомерности отнесения событий к условным обязательствам и условным активам | ПБУ 8/2010 |

***Процедуры 12011 - 130011: Нормативная оценка полноты и правильности раскрытия условных обязательств и условных активов в бухгалтерской отчетности.*** Для выполнения данных процедур аудитору необходимо использовать данные п.2 Главы 1, чтобы проверить полноту раскрытой информации по каждому условному активу и условному обязательству. Для этого необходимо использовать карточки учета условных активов и условных обязательств.

***Процедуры 12012 – 130012: Нормативная оценка правомерности отнесения событий к условным обязательствам и условным активам***. Для выполнения данных процедур аудитору необходимо использовать данные п.2 Главы 1, в которой представлены определения условных активов и условных обязательств.

Выводы по результатам проверки отдельных показателей и статей отчетности формируются в соответствии с ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

### 3.3. Эмпирические и экономико-математические методы аудита при оказании сопутствующих аудиту услуг

К числу эмпирических методов, прежде всего, относятся: сводки и группировки; исчисление абсолютных, относительных, а также средних величин; построение рядов динамики; индексный метод; элиминирование и др.

Применение данных методов целесообразно при проведении обзорной проверки финансовой отчетности, когда аудитору на основе ограниченного состава аудиторских процедур необходимо дать заключение о том, не привлекло ли его внимание что-либо, что заставило бы предположить, что ФБО не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями.

С помощью сводки обычно определяют общий результат действия отдельных факторов на совокупный показатель. В рамках аудита оценочных обязательств, может быть применена простая сводка данных, представляющая собой подсчет общих итогов по изучаемой совокупности единиц наблюдения.

Статистическая сводка включает в себя такие составляющие элементы:

* выбор признаков для группировки (по предприятиям отрасли, в которой осуществляет деятельность аудируемое лицо, по отдельным видам оценочных обязательств);
* разделение данных на части;
* расчет групповых данных с помощью системы статистических показателей, систематизация и интерпретация результатов.

Группировкой называют выделение среди изучаемых явлений различных групп, обладающих сходными характеристиками. Различают типологические, структурные и аналитические группировки.

Типологическая группировка – это разделение качественно разнохарактерной совокупности на классы. Для применения эмпирических методов аудита целесообразно выделить группу предприятий, занимающихся сходными видами деятельности, имеющие одинаковые масштабы деятельности (мелкие, средние, крупные) и т.п.

Структурной группировкой называется разделение однородной совокупности на группы с целью изучения ее внутренней структуры. Так, при использовании статистических методов аудита, оценочные обязательства можно разделить по видам и по срокам погашения.

Данный метод позволяет выявить, какие виды оценочных обязательств чаще всего создаются предприятиями различных отраслей (если они не являются обязательными) и какую долю они составляют в общей сумме оценочных обязательств. Применение данного метода может в значительной степени облегчить предварительной планирование аудита оценочных обязательств. Если аудиторская компания имеет статистические данные по различным показателям предприятий в различных отраслях, то на начальном этапе планирования состава аудиторских процедур и сроков их проведения, она может оценить, какие виды оценочных обязательств являются наиболее типичными для предприятия определенной группы и заранее определить комплекс аудиторских процедур для данной организации. Кроме того, аудитор может более точно определить и стоимость проведения аудита отдельной части отчетности, предварительно оценив масштаб работ.

Аналитическая группировка — позволяет выявить взаимосвязи между изучаемыми явлениями и их признаками.

**Средние величины** используются для обобщающей характеристики массовых, качественно однородных экономических показателей. Применение средних величин может в значительной степени облегчить обзорную проверку оценочных обязательств. Если показатель, рассчитанный для аудируемого лица, значительно отличается от среднеотраслевого показателя, то аудитор может провести дополнительные процедуры для проверки достоверности финансовой отчетности.

Имеет смысл рассчитывать средние величины оценочных обязательств на оплату отпусков, создаваемые организациями отдельного вида деятельности. Данный вид оценочных обязательств с 2011 года обязаны отражать все организации, на которые распространяется действие ПБУ 8/2010. Но для того, чтобы учесть различия в численности работников и ставок заработной платы рекомендуется рассчитать отношения оценочных обязательств на оплату отпусков к фактическим затратам на оплату труда конкретной организации, и затем определить среднее значение данной величины по формуле средней арифметической простой. При проведении обзорной проверки отражения в отчетности оценочных обязательств (процедура 110017 в программе аудита) можно сравнить долю оценочных обязательств на оплату отпусков в затратах аудируемого лица на оплату труда со средним уровнем данного показателя, рассчитанного для конкретной отрасли. Если аудитор обнаружит существенные отличия в сравниваемых величинах, то это может явиться основанием для дополнительной проверки оценки величины обязательств на оплату отпусков.

Рассмотрим пример реализации рассмотренных эмпирических методов аудита для отрасли по производству автомобилей, прицепов и полуприцепов. Для анализа были использованы данные по оценочным обязательствам на оплату отпусков, начисленных за анализируемый период, и расходы на оплату труда за данной период. Исследуемые данные сформированы на основе финансовой отчетности крупных предприятий автомобильной отрасли за 2011 год. Крупные предприятия были выделены по численности работников (свыше 2500). Исследуемый массив данных был получен на основе информационно-аналитической системы FIRA PRO и публикуемой бухгалтерской отчетности организаций в сети Интернет.

На следующем этапе определена доля в процентах, начисленных за период оценочных обязательств на оплату отпусков в расходах на оплату труда. Затем по формуле средней арифметической простой определяется среднее значение процентного показателя для анализируемой отрасли:

Исследуемые данные представлены в приложении 24.

При расчете из выборки были исключены несколько предприятий группы «ГАЗ» (ОАО «ГАЗ», ОАО «Павловский автобус», ОАО «ТВЭКС»), поскольку за анализируемый период ими были начислены значительные суммы оценочных обязательств на оплату отпусков (62,98%, 59,34%, 82,96% соответственно), при этом использованные суммы обязательств отсутствуют, и практически вся сумма оценочных обязательств на оплату отпусков в конце года списана, как излишне начисленная.

В результате проведенных расчетов было получено значение средней доли оценочных обязательств на оплату отпусков в расходах на оплату труда, равное 7,64%. Аудитором, на основе профессионального суждения определяется предельной значение отклонения данного процентного соотношения от среднего значения, при котором может возникнуть сомнение в достоверности финансовой отчетности аудируемого лица.

Ограничением данного метода является то, что он не может быть применен для всех возможных видов оценочных обязательств, а лишь для наиболее распространенных, таких как оценочные обязательства на оплату отпусков и на гарантийный ремонт. Для анализа менее распространенных оценочных обязательств, таких как обязательства по предстоящей реструктуризации, отсутствует возможность применять данные эмпирические методы, поскольку нельзя рассчитать средние отраслевые показатели. Так, сумма оценочного обязательства по реструктуризации может существенно отличаться даже в одной отрасли, в зависимости от целей и масштабов реструктуризации, кроме того, реструктуризация деятельности компаний достаточно редкое мероприятие.

Элиминирование – метод, при помощи которого исключается действие ряда факторов и выделяется один из них. Реализация данного метода может осуществляться с помощью различных приемов, в том числе и с использованием метода разниц и метода цепных подстановок. Применение этих методов возможно при анализе методик оценки величины отдельных обязательств (процедура 110031 программы аудита). Рассмотрим возможные модели для осуществления факторного анализа оценочных обязательств на оплату отпусков и оценочных обязательств на гарантийный ремонт и обслуживание.

При разработке способа формирования оценочного обязательства по отпускам организации следует учитывать:

* количество дней неиспользованного отпуска у работника на каждую отчетную дату;
* среднедневной заработок работника;
* сумму страховых взносов с данных расходов.

Анализ влияния данных показателей на сумму оценочных обязательств на оплату отпускных можно провести методом абсолютных разниц. Способ абсолютных разниц применяется для расчета влияния факторов на прирост результативного показателя в детерминированном анализе, но только в аддитивных, мультипликативных моделях (Y = х1+х2+х3+…+хn, Y=х1\*х2\*х3\*…\*хn).

Для анализа оценочных обязательств на оплату отпускных воспользуемся следующей моделью:

Обязательство по отпускным = кол-во дней неиспольз.отпуска \* (среднедневной заработок + сумма страховых взносов в день)

Примечание: при осуществлении оценки вероятность может быть признана равной 100%, поскольку, согласно трудовому законодательству РФ, организация обязана выплачивать своим работникам отпускные или компенсации за неиспользованный отпуск.

Суть приема проявляется в том, что отклонение анализируемого значения результативного показателя от базисного равно алгебраической сумме отклонений анализируемых значений факторов от базисных. В дальнейшем оценивается влияние изменений факторов на результирующую величину.

Цель создания оценочного обязательства на оплату отпусков в налоговом учете – равномерное списание расходов. На каждую отчетную дату обязательство по оплате отпускных работнику необходимо корректировать. Если целью аудитора является анализ существующей методики оценки обязательств на оплату отпусков, то применение данного метода позволит выявить значимость влияния факторов оценки, применяемых в организации и проанализировать, нужно ли организации учитывать дополнительные факторы при оценке. В результате данного анализа аудитор может предложить рекомендации по усовершенствованию методики оценки величины обязательств на оплату отпусков.

При разработке способа формирования оценочного обязательства по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию организации следует учитывать:

* сумму расходов прошлых лет на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание за определенный период времени;
* объем выпущенной продукции (работ, услуг), подлежащей гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, как за прошлые периоды, так и за отчетный период;
* срок гарантийного обслуживания.

Факторный анализ оценочных обязательств на гарантийный ремонт и обслуживание можно провести с использованием следующей модели:

Где

В данном случае необходимо использовать метод цепных подстановок. Технологию приема цепных подстановок можно представить в виде нескольких шагов:

*Шаг 1*: уточняется базисное значение результативного показателя на основе базисных значений факторов.

*Шаг 2*: производится подстановка первого фактора, вычисляется первое промежуточное значение результативного показателя, измеряется влияние произведенной замены на величину результативного показателя.

Количество шагов определяется количеством факторов, в данной модели должно быть 4 шага.

Несмотря на всю простоту расчета, данная методика, при условии регулярной корректировки вероятности, позволит организации осуществить расчет и корректировку оценочного обязательства на гарантийный ремонт.

Детализация — метод, позволяющий осуществить последовательное расчленение изучаемых экономических явлений, показателей и факторов. С помощью детализации можно определить значимость каждого фактора в совокупности факторов в процессе комплексного исследования показателей и явлений. Данный метод является основой математического моделирования взаимной зависимости различных показателей и факторов.

**Экономико-математические методы анализа**, к сожалению, все еще редко находят применение в работе аудиторов. К числу этих методов относят как классические методы математического анализа, методы математической статистики (теория корреляции), так и эконометрические методы, методы математического программирования, методы исследования операций, методы экономической кибернетики, математической теории оптимальных процессов и др.

Экономико-математические методы аудита, в частности эконометрические методы, могут найти широкое применение при оказании сопутствующих аудиту услуг – обзорные проверки финансовой отчетности, в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов (процедура 110017 в программе аудита).

Целью построения данной модели является апробация методов эконометрического анализа для оказания сопутствующих аудиту услуг. Для этого предполагалось построить линейную регрессионную модель зависимости величины оценочных обязательств от различных факторов, которая в случае статистической значимости может быть использована при проведении обзорной проверки или же факторного анализа. Количественная оценка проведена на основе эконометрического пакета EViews 7.

Исследуемый массив данных сформирован на основе финансовой отчетности 27 крупных предприятий отрасли по производству автомобилей, прицепов и полуприцепов РФ за 2011 год. Крупные предприятия были выделены по численности работников (свыше 2500). Для проведения эконометрического анализа использованы данные только одной отрасли поскольку предполагается, что предприятия одной отрасли имеют сходную структуру производства, затрат и капитала, что позволит вычислить показатели, являющиеся типичными для предприятия со средними статистическими показателями и применять данное значение для дальнейшего анализа.

Одним из ограничений при определении выборки являлось отсутствие доступной бухгалтерской отчетности по некоторым предприятиям, в силу чего они были исключены из выборки. Исследуемый массив данных был получен на основе информационно-аналитической системы FIRA PRO.

Для построения массива данных была рассмотрена информация о значении финансовых показателей деятельности организации за 2011 год. Данные о рассмотренных показателях приведены в таблице 3.3.1:

Таблица 3.3.1

**Основные характеристики объясняющих переменных**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатель (тыс.руб.)** | **Среднее значение** | **Медиана** | **Максимум** | **Минимум** |
| Затраты на оплату труда | 2038713 | 871169 | 25604000 | 124071 |
| Прочие расходы | 2980565 | 809274 | 20873000 | 70701 |
| Выручка | 23489283 | 5898302 | 174846000 | 1255460 |

Первой задачей, которая решалась в процессе исследования, было определение значимости модели в целом и значимости объясняющих факторов, выбранных для рассмотрения.

Для проверки предположения о значимости факторов была построена множественная линейная регрессионная модель вида:

**Rezerv = a0 + a1\*oplata\_tryda + a2\*otvetchik + a3\*prochie\_rashodi + a4\*virychka + ε**

где a0 – константа, ε - шум (случайная ошибка), rezerv – зависимая переменная, определяющая сумму краткосрочных и долгосрочных оценочных обязательств.

В качестве объясняющих переменных были взяты следующие показатели:

oplata\_tryda – затраты организации на оплату труда (тыс.руб.). Данная переменная включена в регрессию, поскольку включает в себя затраты на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения, выплату вознаграждений по итогам работы за год. Формирование резервов на предстоящую оплату отпусков является обязательным с 2011 года. К тому же, в большинстве организаций именно затраты на оплату труда являются базой для оценки величины оценочных обязательств на оплату отпусков. Предполагается положительная зависимость исследуемой переменной от данного фактора.

otvetchik – бинарная переменная, характеризующая участие организации в арбитражных спорах в качестве ответчика за анализируемый период (2011 год). Согласно ПБУ 8/2010, под определение оценочных обязательств попадают возможные штрафы за нарушение договоров с контрагентами. Выступление организации в качестве ответчика в судебных спорах означает, что она может быть привлечена к ответственности в форме штрафа, и может сформировать оценочное обязательство в данном периоде. Данная переменная равна 1, если в течение 2011 года организация выступала в качестве ответчика в арбитражных спорах, и 0, если нет. Предполагается положительная зависимость.

prochie\_rashodi – прочие расходы, тыс.руб. Ряд прочих расходов организации попадают под определение оценочных обязательств, например, обязательства по штрафным санкциям от контрагентов, обязательства по выводу объектов из эксплуатации и т.п. Для погашения данных расходов могут быть отражены оценочные обязательства. Поскольку погашение данных расходов может производиться за счет ранее созданных резервов, то предполагается отрицательная зависимость между данными переменными.

virychka – выручка (нетто) от продажи, тыс. руб. Выручка включается в регрессию, поскольку оказывает непосредственное влияние на величину резервов предстоящих расходов, являясь одним из источников их формирования. Кроме того, организации автомобильной отрасли часто формируют резервы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, а ожидаемые расходы организации на гарантийный ремонт и обслуживание зависят от выручки. Предполагается положительная зависимость величины оценочных обязательств от данной переменной.

Все независимые переменные предварительно были проверены на наличие выбросов, неадекватных значений или ошибок в данных, которых обнаружено не было.

Также была проведена проверка объясняющих переменных на мультиколлинеарность. Анализ коэффициентов корреляции показал, что мультиколлинеарность отсутствует (приложение 25). Присутствует высокая корреляция между некоторыми показателями, но данные значения не являются критичными.

Для того чтобы результаты проводимых впоследствии тестов были адекватными, необходимо проверить модель на гетероскедастичность. Для этого был проведен тест Уайта. Prob. Chi-Square=0, что означает, что регрессионные остатки не являются гомоскедастичными (приложение 26). То есть, стандартные ошибки в модели будут оцениваться неверно, что приведет к искаженным результатам тестов. Для предотвращения этого были применены поправки Уайта (для пересчета стандартных ошибок регрессии) и двухшаговый метод борьбы (приложения 27, 28). В результате была получена модель без гетероскедастичности.

После проведенных действий можно приступить к анализу модели.

Уравнение оцененной функции регрессии имеет вид:

rezerv = -16892.94 + 0.051031\*oplata\_tryda – 28865.68\*otvetchik - 0.015727\*prochie\_rashodi + 0.017197\*virychka

На основе значения F-статистики можно сделать вывод о статистической значимости модели на 1% уровне.

Оценки регрессии позволяют сделать вывод о значимости влияния отдельных переменных на величину оценочных обязательств. Расходы на оплату труда являются значимой переменной на 5% уровне значимости, прочие расходы и выручка значимы на 1% уровне значимости (приложение 29). Следовательно, выбранные регрессоры оказывают влияние на исследуемую переменную.

Следует также отметить, что полученные результаты демонстрируют отсутствие влияния участия в арбитражных спорах в качестве ответчика на величину оценочных обязательств, хотя предполагалось, что данная переменная является значимой. В результате детального анализа пояснений и приложений к годовой бухгалтерской отчетности предприятий рассматриваемой отрасли, было обнаружено, что ни одна из организаций не отражала оценочные обязательства, связанные со штрафными санкциями контрагентов.

Модель показала положительную зависимость величины оценочных обязательств от затрат на оплату труда и выручки и отрицательную зависимость от прочих расходов.

Для того чтобы оценить, существуют ли существенные искажения в отражении оценочных обязательств, а именно, обоснованности оценочных значений, которые признаны или раскрыты в финансовой отчетности, аудитор может подставить финансовые показатели аудируемого лица в уравнение регрессии с полученными коэффициентами, а затем сравнить, существенно ли значение оценочных обязательств, полученное из регрессионного уравнения, отличается от показателя, представленного в его отчетности. Если у аудитора возникает сомнение в достоверности отражения в отчетности оценочных обязательств при наличии существенных отклонений между данными показателями, то необходимо провести более детальный анализ отчетности аудируемого лица. Если же существенных отклонений не обнаружено, то аудитор может ограничиться минимальным набором процедур с минимальным объемом выборки.

Если провести данную процедуру для аудируемого лица – ОАО «ГАЗ», то будут получены следующие результаты, представленные в таблице 3.3.2:

Таблица 3.3.2

**Результаты экономико-математической проверки достоверности отражения в отчетности ОАО «ГАЗ» оценочных обязательств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Коэффициент** | **Значение** |
| C | -16892,94 | 1 |
| OPLATA\_TRYDA | 0,051031 | 3 026 721 |
| OTVETCHIK | -28865,68 | 0 |
| PROCHIE\_RASHODI | -0,015727 | 7 122 176 |
| VIRYCHKA | 0,017197 | 22 864 525 |
| **Оценочное обязательство, оцененное из модели** | | 418 754 |
| **Оценочное обязательство в отчетности** | | 419 665 |
| **Абсолютное отклонение** | | 911 |
| **Относительное отклонение, %** | | 0,22 |

Отклонение оценочных обязательств в отчетности от результата, полученного из модели, составляет 0,22%. Таким образом, аудитор может сделать вывод, что данная строка не привлекает его внимание на наличие ошибок. В аудиторском заключении за 2011 год данной организации также говорится о достоверности финансовой отчетности.

Апробация данной эмпирической модели показала, что аудитор на основе ее может оказывать сопутствующие аудиту услуги:

Во-первых, при проведении обзорной проверки отчетности аудитор может сравнить величину оценочных обязательств аудируемого лица с величиной оценочных обязательств предприятия со средними статистическими характеристиками. Если величина оценочных обязательств аудируемого лица существенно отличается от среднего показателя, то аудитор может провести дополнительные процедуры, чтобы сделать вывод о том, не привлекло ли его внимание что-либо в отчетности.

Во-вторых, результаты исследований могут предоставляться аудируемым лицам, если те заказывают проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в данной области.

### 3.4. Рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля аудируемого лица

Для оценки СВК чаще всего применяются методики, основанные на проведении тестов (методика Гориславцев и Ко, модель Ю.А. Данилевского, Н.А. Ремизова). Однако данные методики не позволяют анализировать причины возникновения рисков того или иного элемента СВК, или же делают выявление причин возникновения рисков достаточно трудоемкими, особенно при большом количестве тестовых вопросов.

В последнее время в аудите набирает обороты такой вид деятельности, как риск-аудит. Риск-аудит – это деятельность, направленная на выявление и оценку рисков, сопровождающих деятельность компании. Поэтому методику оценки СВК аудируемого лица на основе тестирований можно сделать более информативной.

Для этого аудитор должен классифицировать составленные по каждому элементу тесты по основным предпосылкам возникновения риска – предпосылки подготовки ФБО (ФБО), наличие превентивных средств контроля (направлены на недопущение искажений, П) и выявляющие и исправляющие средства контроля (ВИ). При составлении тестов аудитор должен следить за тем, чтобы тестовые вопросы по каждой предпосылке были представлены в каждом тестовом блоке по элементу СВК. После тестирования руководства или ответственных лиц, необходимо подсчитать количество положительных и отрицательных ответов по каждому блоку и данные занести в матрицу, представленную в таблице 3.4.1.

Таблица 3.4.1

**Матрица оценки СВК с применением риск-аудита**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| а | Элементы СВК | Кол-во вопросов | Предпосылки | | | Надежность компонента СВК |
| ФБО | П | ВИ |
| Х | У | Z | Х+У+Z |
|  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| b | 1) Контрольная среда | А |  |  |  |  |
| c | 2) Информационная система | В |  |  |  |  |
| d | 3) Средства контроля | С |  |  |  |  |
| e | Уровень надежности выполнения предпосылки | А+В+С |  |  |  | Уровень надежности СВК |

В строках заносится информация о положительных и отрицательных ответах по каждому тестовому блоку по элементам СВК, но кроме этого, полученные ответы классифицируются по предпосылкам возникновения риска в зависимости от составленных вопросов. Надежность СВК или выполнения предпосылок вычисляется, как и в описанной ранее методике, путем отношения положительных ответов к общему числу вопросов в блоке. В результате вычислений в графе 6 получаются значения надежности элементов СВК, рассчитанные по методике «Гориславцев и К», а в строке (е) – уровни надежности выполнения каждой из предпосылок возникновения риска. Общий уровень надежности СВК вычисляется как среднее арифметическое уровней надежности элементов СВК. Применяя матричный анализ, аудитор может выявить слабые места аудируемого лица по организации СВК – связаны ли они с непониманием и искажением предпосылок подготовки ФБО, слабыми превентивными средствами контроля или выявляющими средствами контроля; и предложить клиенту рекомендации по усовершенствованию СВК.

Для проведения анализа предпосылок возникновения риска для ОАО «ГАЗ», тестовые вопросы для оценки функциональных элементов СВК в приложениях 18-20 были классифицированы по трем основным предпосылкам возникновения риска, на выявление которых они направлены. Например, вопрос «Систематически проводятся внезапные инвентаризации и другие проверки» относится к проверке выявляющих и исправляющих средств контроля, а вопрос «Систематически проводятся аттестации сотрудников» - к проверке наличия превентивных средств контроля. В таблице 3.4.2 представлены результаты расчетов по данной методике на примере ОАО «ГАЗ».

Таблица 3.4.2

**Апробация методики оценки СВК с применением риск-аудита**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| а | Элементы СВК | Кол-во вопросов | Предпосылки | | | Надежность компонента СВК |
| ФБО | П | ВИ |
| 15 | 26 | 15 | 56 |
|  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| b | 1) Контрольная среда | 20 |  |  |  |  |
| c | 2) Информационная система | 18 |  |  |  |  |
| d | 3) Средства контроля | 18 |  |  |  |  |
| e | Уровень надежности выполнения предпосылки | 56 |  |  |  | Уровень надежности СВК = 0,66 |

На основе апробации данной методики можно сделать вывод, что в целом надежность СВК ОАО «ГАЗ» находится на достаточно высоком уровне. Однако матричный анализ показывает, что могут возникнуть угрозы надежности СВК в части выполнения таких предпосылок возникновения риска, как наличие превентивных средств контроля и выявляющих и исправляющих средств контроля. Так, надежность выполнения предпосылки наличия превентивных средств контроля находится на среднем уровне (40-60%), а наличия выявляющих и исправляющих средств контроля имеет пороговое значение 60%. Таким образом, в дальнейшем возможно снижение уровня надежности СВК при незначительных ухудшениях функционирования превентивных, выявляющих и исправляющих средств контроля.

Для предотвращения снижения эффективности системы внутреннего контроля и ее последующего усовершенствования на основе матричного анализа можно предложить следующие мероприятия.

Во-первых, аудитор должен порекомендовать аудируемому лицу предпринять меры по повышению эффективности работы превентивных средств контроля.

В первую очередь, руководство должно уделять большее внимание формированию оценочных обязательств. Поскольку в бухгалтерском и налоговом учете данных объектов возникает немало спорных вопросов, ОАО «ГАЗ» может обращаться к консультантам, аудиторам, а также налоговым органам, для получения разъяснений. Кроме того, для предотвращения совершения бухгалтерских ошибок в организации должна быть четко разработана система повышения квалификации бухгалтерского персонала для его ознакомления с последними изменениями в законодательстве.

В дополнение к предложенным мероприятиям ОАО «ГАЗ» может повысить независимость системы внутреннего аудита, для предотвращения искусственных манипуляций с отчетностью. Для этого необходимо разработать план предоставления отчетов о состоянии системы внутреннего контроля Совету Директоров ОАО «ГАЗ» с указанием статей и элементов отчетности, в которых допускается наибольшее количество ошибок.

Второй рекомендацией может стать повышение эффективности работы выявляющих и исправляющих средств контроля.

Во-первых, служба внутреннего аудита должна проводить регулярные проверки наличия условий признания того или иного оценочного обязательства. Данное мероприятие позволит не только сократить вероятность возникновения ошибок в отражении оценочных обязательств, указанных в Учетной политике, но и выявить необходимость формирования новых видов оценочных обязательств, или же раскрытия в пояснениях к отчетности фактов хозяйственной деятельности, которые могут привести к признанию условного обязательства или условного актива.

Во-вторых, необходимо утвердить график, согласно которому служба внутреннего аудита будет проводить выборочные проверки первичных документов по оценочным обязательствам на соблюдение законодательных нормативных актов и Учетной политики организации.

И, в-третьих, служба внутреннего аудита должна проводить систематические инвентаризации оценочных обязательств не реже чем один раз за период, в течение которого необходимо произвести корректировку суммы начисленного оценочного обязательства, и другие проверки, такие как контроль нетипичных операций.

Усовершенствование системы внутреннего контроля является основой для снижения риска возникновения существенных искажений в отчетности и снижению аудиторского риска в целом.

# Заключение

Данная работа представляет собой описание результатов разработки методического обеспечения учета и аудита оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств.

Детальный анализ признания, методов оценки и отражения в отчетности, предписываемых российским ПБУ 8/2010 и международным стандартом МСФО (IAS) 37, показал, что концепция реформирования отечественного бухгалтерского учета по приведению его в соответствие с международными нормами затронула и формирование резервов, и отражение условных фактов хозяйственной деятельности. Изучение российских и международных положений показало, что существенная разница между ними действительно была устранена.

Анализ стандартных методик аудита применительно к оценочным обязательствам показал, что применять их не всегда эффективно. Именно поэтому в работе представлены альтернативные методики по оценке существенности бухгалтерских искажений, эффективности системы внутреннего контроля, аудиторского риска и выборки, адаптированные к объекту аудита. Так, проведение стандартной случайной выборки не всегда возможно в силу незначительного документооборота по оценочным обязательствам, поэтому предлагается использовать оценочный метод выборки.

В работе также были разработаны план и программа аудита с описанием основных аудиторских процедур по проверке достоверности бухгалтерской отчетности, проверке соблюдения нормативных актов и анализу хозяйственных операций. Кроме того, рассмотрено применение эмпирических и экономико-математических методов аудита, которые, в частности, могут быть использованы при проведении обзорной проверки. Для этого предполагалось построить линейную регрессионную модель зависимости величины оценочных обязательств от различных факторов, которая в случае статистической значимости может быть использована при проведении обзорной проверки или же факторного анализа. При проведении обзорной проверки аудитор, руководствуясь своим профессиональным суждением, оценивает существенность отклонения оцененного значения оценочных обязательств и значения, представленного в отчетности аудируемого лица, и делает выводы о возможности наличия искажений в финансовой отчетности.

Главной целью разработки данных методических рекомендаций было обеспечение бухгалтера всеми необходимыми теоретическими навыками для квалифицированного ведения бухгалтерского учета в части оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, и аудитора для выражения мнения о достоверности отражения данных объектов в бухгалтерском учете.

# Список литературы

**Кодексы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ

2. Налоговый кодекс РФ, часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ

**Законы**

3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ

**Положения**

4. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. N 167н).

**План счетов бухгалтерского учета, инструкции**

5. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств. Постановление ГК РФ по статистике от 21.01.2003 г. № 7

6. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации. Постановление ГК РФ по статистике от 18.08.1988 г. № 88

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Утв. приказом Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н

**Международные стандарты бухгалтерской отчетности**

8. Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (Приложение N 25 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н).

**Федеральные стандарты аудиторской деятельности**

9. Федеральный Стандарт Аудиторской Деятельности (ФСАД) № 4 «Существенность в аудите».

10. Федеральный Стандарт Аудиторской Деятельности (ФСАД) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

11. Федеральный Стандарт Аудиторской Деятельности (ФСАД) №9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

**Прочие источники литературы**

12. Юдина Г.А., Основы аудита: учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. — М.: КНОРУС, 2006. - 296 с.ISBN 5-85971-477-7

13. Макарова Л.Г., Разработка информационно-методического обеспечения аудита приобретения основных средств / Макарова Л.Г., профессор, д. э. н., Ковина А.К., преподаватель. Нижний Новгород, 2012 г.

14. М.А.Штефан, Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности / М.А.Штефан, О.А.Замотаева. "Международный бухгалтерский учет", 2011, N 31.

15. Терехов А. «Аудит: законодательные решения» - ФиС, 2003г.

16. М.В. Губочкина, Оценка системы внутреннего контроля предприятия [Электронный ресурс] / М.В.Губочкина – URL: http://nnov.hse.ru/data/2012/10/31/1246282373/текст%20статьи.pdf (дата обращения: 17.02.2013)

17. А.В. Холкин. Рекомендации по применению ПБУ 8/2010. Монография [Электронный ресурс] / А.В. Холкин – URL: http://www.vyatsu.ru/uploads/file/1206/monografiya\_holkin\_av.pdf (дата обращения: 19.12.2012)

18. Н.В. Левицкая. Методика проведения аудиторской выборки [Электронный ресурс] / Н.В. Левицкая – URL: http://economy-lib.com/metodika-provedeniya-auditorskoy-vyborki (дата обращения: 22.02.2013)

19. Аудиторская фирма «Авдеев и К». Аудиторская выборка [Электронный ресурс] / Аудиторская фирма «Авдеев и К» - URL: http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40717.html#7 (дата обращения: 23.02.2013)

20. П.П. Баранов. Совершенствование методики оценки уровня существенности в аудите. Диссертация. [Электронный ресурс] / П.П. Баранов – URL: http://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-metodiki-otsenki-urovnya-sushchestvennosti-v-audite (дата обращения: 16.01.2013)

21. Учебное пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. МСФО (IAS) 37 Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] / URL: http://www.accountingreform.ru (дата обращения: 24.04.2013)

22. Бухгалтерские услуги в Москве. Изменения в бухгалтерском учете резервов и оценочные обязательства [Электронный ресурс] / URL: http://mosbuhuslugi.ru (дата обращения: 12.05.2013)

23. ACCA Paper F3 (INT). Financial accounting. Complete text. - Kaplan Publishing UK, 2009. – 520 pages. – ISBN 978 1 84710 723 7

24. New on the Horizon: Measurement of liabilities in IAS 37 [Электронный ресурс] / International Financial Reporting Standards. – March 2010. URL: http://www.kpmg.com/MT/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/New-on-the-Horizon-Measurement-of-liabilities-in-IAS-37.pdf (дата обращения: 19.05.2013)

25. Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits [Электронный ресурс] / URL: http://www.drsc.de/docs/press\_releases/ed\_amend\_IAS37andIAS19\_0705.pdf (дата обращения: 20.02.2013)

# Приложения

### Приложение 1. План счетов бухгалтерского учета ОАО «ГАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  финансово-хозяйственной деятельности ОАО «ГАЗ» |  | УТВЕРЖДЕН  Приказом директора Дивизиона «Автокомпоненты»  от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |

| Наименование синтетических счетов | № счета | №  субсчета | Наименование субсчетов  балансового счета |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Основные средства | 01. | 01. | Собственные основные средства |
|  |  | 02. | Незарегистрированные объекты недвижимости |
|  |  | 03. | Основные средства, полученные в лизинг |
|  |  | 04. | Выбытие основных средств |
|  |  | 05. | Основные средства жилищного фонда |
|  |  | 06. | Результаты НИОКР (образцы), используемые для производственной деятельности |
| Амортизация основных средств | 02. | 01. | Амортизация собственных основных средств |
|  |  | 02. | Амортизация по незарегистрированным объектам недвижимости |
|  |  | 03. | Амортизация основных средств полученных в лизинг |
|  |  | 04. | Амортизация доходных вложений в материальные ценности |
|  |  | 05. | Амортизация основных средств жилищного хозяйства |
| Доходные вложения в материальные ценности | 03. | 01. | Материальные ценности |
|  |  | 02. | Выбытие материальных ценностей |
| Нематериальные активы | 04. | 01. | Нематериальные активы в эксплуатации |
|  |  | 02. | Результаты НИОКР, используемые для производственной деятельности |
|  |  | 03. | Выбытие нематериальных активов |
| Амортизация нематериальных активов | 05. | 00. | Амортизация нематериальных активов |
| Оборудование к установке | 07. | 01. | Оборудование к установке отечественное |
|  |  | 02. | Оборудование к установке импортное |
| Вложения во внеоборотные активы | 08. | 01. | Приобретение земельных участков |
|  |  | 02. | Приобретение объектов природопользования |
|  |  | 03. | Строительство объектов основных средств |
|  |  | 04. | Приобретение объектов основных средств, не требующих монтажа |
|  |  | 05. | Приобретение объектов основных средств, требующих монтажа |
|  |  | 06. | Создание нематериальных активов |
|  |  | 07. | Приобретение нематериальных активов с исключительными правами |
|  |  | 08. | Выполнение НИОКР |
|  |  | 09. | Изготовление нестандартного оборудования |
|  |  | 10. | Модернизация (реконструкция) основных средств |
|  |  | 11. | Перевод готовой продукции в состав внеоборотных активов |
|  |  | 12. | Строительство (реконструкция) объектов основных средств по инвестиционным договорам |
| Отложенные налоговые активы | 09. | 01. | Отложенные налоговые активы по основным средствам |
|  |  | 02. | Отложенные налоговые активы по незавершенному производству |
|  |  | 03. | Отложенные налоговые активы по задолженности |
|  |  | 05. | Прочие ОНА |
| Материалы | 10. | 01. | Сырье и материалы |
|  |  | 02. | Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали |
|  |  | 03. | Топливо и прочие ГСМ |
|  |  | 04. | Тара и тарные материалы |
|  |  | 05. | Запасные части |
|  |  | 06. | Строительные материалы |
|  |  | 07. | Инструменты |
|  |  | 08. | Инвентарь и хозяйственные принадлежности |
|  |  | 09. | Спецодежда |
|  |  | 10. | Спецоснастка |
|  |  | 11. | Материалы, переданные в переработку на сторону |
|  |  | 12. | Прочие материалы |
| Резервы под снижение стоимости материальных ценностей | 14. | 05. | Резервы под снижение стоимости специфических запасов (материалов, товаров, готовой продукции) |
|  |  | 06. | Резервы под снижение стоимости неликвидных запасов (материалов, товаров, готовой продукции) |
|  |  | 07. | Резервы под снижение стоимости общих запасов (материалов, товаров, готовой продукции) |
| Заготовление и приобретение материальных ценностей | 15. | 01. | Сырье и материалы |
|  |  | 02. | Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали |
|  |  | 03. | Топливо и прочие ГСМ |
|  |  | 04. | Тара и тарные материалы |
|  |  | 05. | Запасные части |
|  |  | 06. | Строительные материалы |
|  |  | 07. | Инструменты |
|  |  | 08. | Инвентарь и хозяйственные принадлежности |
|  |  | 09. | Спецодежда |
|  |  | 10. | Спецоснастка |
|  |  | 11. | Материалы, принятые из переработки |
|  |  | 12. | Прочие материальные ценности |
| Отклонение в стоимости материальных ценностей | 16. | 01. | Сырье и материалы |
|  |  | 02. | Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали |
|  |  | 03. | Топливо и прочие ГСМ |
|  |  | 04. | Тара и тарные материалы |
|  |  | 05. | Запасные части |
|  |  | 06. | Строительные материалы |
|  |  | 07. | Инструменты |
|  |  | 08. | Инвентарь и хозяйственные принадлежности |
|  |  | 09. | Спецодежда |
|  |  | 10. | Спецоснастка |
|  |  | 11. | Материалы, принятые из переработки |
|  |  | 12. | Прочие отклонения |
| Налог на добавленную стоимость | 19. | 01. | НДС по приобретенным основным средствам и (или) нематериальным активам (кроме ОС, стоимость которых уч. в затратах по кап строительству объектов) |
|  |  | 02. | НДС по приобретенным основным средствам, стоимость которых учитывается в затратах по капитальному строительству объектов |
|  |  | 03. | Сумма НДС по приобретенным ТМЦ, работам, услугам |
|  |  | 04. | НДС по приобретенным товарам для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления |
|  |  | 05. | НДС, предъявленный подрядными организациями (заказчиками - застройщиками) при проведении капитального строительства |
|  |  | 06. | НДС по приобретенным объектам незавершенного капитального строительства |
|  |  | 07. | НДС по лизинговым платежам |
|  |  | 08. | НДС, уплачиваемый таможенным органом по ввозимым ТМЦ на таможенную территорию РФ |
|  |  | 09. | Сумма НДС, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления |
|  |  | 10. | Сумма НДС, уплаченная организацией в качестве налогового агента |
|  |  | 11. | Сумма НДС, уплаченная в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров (отказа от выполнения работ, услуг) |
|  |  | 12. | НДС по товарам (работам, услугам), используемым при реализации по ставке 0% |
|  |  | 13. | Прочие вычеты |
| Основное производство | 20. | 00. | Основное производство |
| Полуфабрикаты собственного производства | 21. | 00. | Полуфабрикаты собственного производства |
| Вспомогательные производства | 23. | 09. | Вспомогательные производства |
| Общепроизводственные расходы | 25. | 00. | Общепроизводственные расходы |
| Общехозяйственные расходы | 26. | 00. | Общехозяйственные расходы |
| Брак в производстве | 28. | 00. | Брак в производстве |
| Обслуживающие производства и хозяйства | 29. | 09. | Обслуживающие производства и хозяйства |
| Товары | 41. | 01. | Товары в пути |
|  |  | 02. | Товары на складах предприятия |
|  |  | 03. | Товары на таможенном складе |
| Готовая продукция | 43. | 03. | Основная готовая продукция |
|  |  | 04. | Прочая готовая продукция |
| Расходы на продажу | 44. | 00. | Расходы на продажу |
| Товары отгруженные | 45. | 02. | Готовая продукция отгруженная |
| Касса | 50. | 01. | Касса |
|  |  | 02. | Денежные документы |
|  |  | 03. | Операционная касса |
|  |  | 04. | Касса в валюте |
| Расчетные счета | 51. | 00. | Расчетные счета |
| Валютные счета | 52. | 01. | Текущий валютный счет |
|  |  | 02. | Транзитный валютный счет |
|  |  | 03. | Валютные счета за рубежом |
| Специальные счета в банках | 55. | 01. | Аккредитивы в рублях |
|  |  | 02. | Аккредитивы в валюте |
|  |  | 03. | Чековые книжки в рублях |
|  |  | 04. | Депозитные счета в рублях |
|  |  | 05. | Депозитные счета в валюте |
|  |  | 06. | Прочие специальные счета в рублях |
|  |  | 07. | Прочие специальные счета в валюте |
| Переводы в пути | 57. | 01. | Переводы при конверсионных операциях в рублях |
|  |  | 02. | Переводы при конверсионных операциях в валюте |
|  |  | 03. | Переводы внутри Предприятия в рублях |
|  |  | 04. | Переводы внутри Предприятия в валюте |
| Финансовые вложения | 58. | 01. | Вложения в уставные капиталы других организаций |
|  |  | 02. | Облигации и другие ценные бумаги (кроме векселей и акций) в рублях |
|  |  | 03. | Облигации и другие ценные бумаги (кроме векселей и акций) в валюте |
|  |  | 04. | Векселя в рублях |
|  |  | 05. | Векселя в валюте |
|  |  | 06. | Права требования в рублях |
|  |  | 07. | Права требования в валюте |
|  |  | 08. | Предоставленные займы в рублях |
|  |  | 09. | Предоставленные займы в валюте |
|  |  | 10. | Прочие финансовые вложения в рублях |
|  |  | 11. | Прочие финансовые вложения в валюте |
| Резервы под обесценение финансовых вложений | 59. | 01. | Резерв под обесценение финансовых вложений, вложения в уставные капиталы других организаций |
|  |  | 02. | Резерв под обесценение финансовых вложений, облигации и другие ценные бумаги (кроме векселей и акций) |
|  |  | 03. | Резерв под обесценение финансовых вложений, векселя |
|  |  | 04. | Резерв под обесценение прочих финансовых вложений |
| Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 60. | 01. | Расчеты с поставщиками МПЗ |
|  |  | 02. | Расчеты с поставщиками по вложениям во внеоборотные активы |
|  |  | 03. | Расчеты по работам и услугам производственного характера |
|  |  | 04. | Расчеты по прочим работам и услугам |
|  |  | 05. | Расчеты с поставщиками по объектам социальной сферы |
|  |  | 06. | Расчеты с поставщиками по неотфактурованным поставкам |
|  |  | 07. | Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками |
|  |  | 08. | Авансы, выданные поставщикам МПЗ |
|  |  | 09. | Авансы, выданные по вложениям во внеоборотные активы |
|  |  | 10. | Авансы, выданные по работам и услугам производственного характера |
|  |  | 11. | Авансы, выданные по прочим работам и услугам |
|  |  | 12. | Авансы, выданные поставщикам по объектам социальной сферы |
|  |  | 13. | Авансы выданные прочие |
|  |  | 14. | Векселя выданные |
|  |  | 15. | Расчеты по товарам и услугам, приобретенным для принципала на внутреннем рынке |
|  |  | 16. | Расчеты по приобретенным для принципала импортным товарам |
|  |  | 17. | Расчеты с поставщиками и подрядчиками по возмещаемым расходам |
| Расчеты с покупателями и заказчиками | 62. | 01. | Расчеты с покупателями готовой продукции и товаров |
|  |  | 02. | Расчеты с покупателями прочего имущества |
|  |  | 03. | Расчеты с заказчиками работ и услуг |
|  |  | 04. | Расчеты с заказчиками услуг непромышленного характера |
|  |  | 05. | Расчеты с покупателями по продажам через агента |
|  |  | 06. | Расчеты с прочими покупателями и заказчиками |
|  |  | 07. | Авансы, полученные по готовой продукции и товарам |
|  |  | 08. | Авансы от покупателей прочего имущества |
|  |  | 09. | Авансы, полученные от заказчиков работ и услуг |
|  |  | 10. | Авансы, полученные по услугам непроизводственного характера |
|  |  | 11. | Авансы, полученные в форме векселя |
|  |  | 12. | Авансы, полученные агентом |
|  |  | 13. | Авансы, полученные прочие |
|  |  | 15. | Расчеты с покупателями по продажам товаров принципала на внутреннем рынке |
|  |  | 16. | Расчеты с покупателями по продажам товаров принципала на экспорт |
|  |  | 17. | Расчеты с покупателями по возмещаемым расходам |
|  |  | 18. | Расчеты зачетом |
| Резервы по сомнительным долгам | 63. | 01. | Резервы по сомнительным долгам, общие |
|  |  | 02. | Резервы по сомнительным долгам, специальные |
| Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 66. | 01. | Расчеты по краткосрочным кредитам (основная сумма) |
|  |  | 02. | Расчеты по краткосрочным кредитам (проценты) |
|  |  | 03. | Расчеты по краткосрочным займам (основная сумма) |
|  |  | 04. | Расчеты по краткосрочным займам (проценты) |
|  |  | 05. | Расчеты по дисконтным векселям |
|  |  | 06. | Банковские овердрафты |
| Расчеты по долгосрочным кредитам и займам | 67. | 01. | Расчеты по долгосрочным кредитам (основная сумма) |
|  |  | 02. | Расчеты по долгосрочным кредитам (проценты) |
|  |  | 03. | Расчеты по долгосрочным займам (основная сумма) |
|  |  | 04. | Расчеты по долгосрочным займам (проценты) |
|  |  | 05. | Расчеты по дисконтным векселям |
| Расчеты по налогам и сборам | 68. | 01. | Налог на добавленную стоимость |
|  |  | 02. | Акцизы |
|  |  | 03. | Налог на доходы физических лиц |
|  |  | 04. | Таможенная пошлина |
|  |  | 05. | Платежи за негативное воздействие на окружающую природную среду |
|  |  | 06. | Налог на прибыль (расчеты с бюджетом) |
|  |  | 07. | Государственная пошлина |
|  |  | 08. | Плата за пользование водными объектами |
|  |  | 09. | Транспортный налог |
|  |  | 10. | Налог на имущество |
|  |  | 11. | Земельный налог |
|  |  | 12. | Единый налог на вмененный доход |
|  |  | 13. | Налог на прибыль - Федеральный бюджет |
|  |  | 14. | Налог на прибыль - Региональный бюджет |
|  |  | 15. | Прочие налоги |
| Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69. | 01. | Расчеты по социальному страхованию (ФСС РФ) |
|  |  | 02. | Расчеты по пенсионному обеспечению (ПФ РФ - страховая часть) |
|  |  | 03. | Расчеты по пенсионному обеспечению (ПФ РФ - накопительная часть) |
|  |  | 04. | Расчеты по пенсионному обеспечению (взнос в федеральный бюджет) |
|  |  | 05. | Расчеты по обязательному медицинскому страхованию - федеральный фонд (ФФОМС) |
|  |  | 06. | Расчеты по обязательному медицинскому страхованию - территориальный фонд (ТФОМС) |
|  |  | 07. | Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (НСиПЗ) |
|  |  | 08. | Расчеты по негосударственному пенсионному обеспечению |
|  |  | 09. | Прочие расчеты, вкл. пособия ФСС |
| Расчеты с персоналом по оплате труда | 70. | 00. | Расчеты с персоналом по оплате труда |
| Расчеты с подотчетными лицами | 71. | 01. | Расчеты с подотчетными лицами в рублях |
|  |  | 02. | Расчеты с подотчетными лицами в валюте |
| Расчеты с персоналом по прочим операциям | 73. | 01. | Расчеты по предоставленным займам |
|  |  | 02. | Расчеты по возмещению материального ущерба |
|  |  | 03. | Расчеты за товары, проданные в кредит |
|  |  | 04. | Расчеты с очередниками за реализуемые квартиры |
|  |  | 05. | Прочие расчеты с персоналом |
| Расчеты с учредителями | 75. | 01. | Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал |
|  |  | 02. | Расчеты по выплате доходов |
| Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | 76. | 01. | Расчеты по страхованию |
|  |  | 02. | Расчеты по претензиям, предъявленным (выставленным) поставщикам и подрядчикам |
|  |  | 03. | Расчеты по претензиям, признанным поставщиками и подрядчиками |
|  |  | 05. | Расчеты по полученным (признанным) претензиям |
|  |  | 07. | Расчеты по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию |
|  |  | 08. | Расчеты по депонированным суммам |
|  |  | 09. | Удержания с работников в пользу третьих лиц |
|  |  | 11. | Расчеты с физическими лицами, не являющимися работниками предприятия |
|  |  | 12. | Расчеты по причитающимся дивидендам и другим аналогичным доходам |
|  |  | 13. | Расчеты по займам, выданным в рублях |
|  |  | 14. | Расчеты по займам, выданным в валюте |
|  |  | 15. | Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами |
|  |  | 16. | Расчеты по аренде к уплате |
|  |  | 17. | Расчеты по лизингу (имущество на балансе лизингополучателя) |
|  |  | 18. | Расчеты по лизингу (имущество на балансе лизингодателя) |
|  |  | 19. | Расчеты по приобретению и обслуживанию ценных бумаг и долей участия в других организациях |
|  |  | 20. | Расчеты с прочими кредиторами |
|  |  | 21. | Расчеты с агентом по продажам на внутреннем рынке |
|  |  | 22. | Расчеты с агентом по продажам на экспорт |
|  |  | 23. | Расчеты с агентом по закупкам на внутреннем рынке |
|  |  | 24. | Расчеты с агентом по закупкам импортных товаров |
|  |  | 25. | Расчеты с принципалом по продаже его товаров и услуг на внутреннем рынке |
|  |  | 26. | Расчеты с принципалом по продаже его товаров и услуг на экспорт |
|  |  | 27. | Расчеты с принципалом по закупкам товаров и услуг на внутреннем рынке |
|  |  | 28. | Расчеты с принципалом по закупкам импортных товаров |
|  |  | 29. | НДС по отгруженным, но нереализованным ТМЦ |
|  |  | 30. | Расчеты по таможенным сборам |
|  |  | 31. | НДС, начисленный по неподтвержденному экспорту |
|  |  | 32. | Расчеты с таможней по авансовым платежам |
|  |  | 33. | Невыясненные суммы |
|  |  | 34. | Сумма НДС, уплаченная организацией в качестве налогового агента |
|  |  | 35. | По другим начисленным налогам |
| Отложенные налоговые обязательства | 77. | 01. | Отложенные налоговые обязательства по основным средствам |
|  |  | 02. | Отложенные налоговые обязательства по незавершенному производству |
|  |  | 03. | Отложенные налоговые обязательства по задолженности |
|  |  | 05. | Отложенные налоговые обязательства прочие ОНО |
| Внутрихозяйственные расчеты | 79. | 01 | Расчеты по выделенному имуществу |
|  |  | 02. | Расчеты по текущим операциям |
|  |  | 03. | Расчеты по договору доверительного управления имуществом |
|  |  | 04. | Расчеты по имуществу, переданному в оперативное управление |
| Уставный капитал | 80. | 00. | Уставный капитал |
| Собственные акции (доли) | 81. | 00. | Собственные акции (доли) |
| Резервный капитал | 82. | 01. | Резервы, образованные в соответствии с законодательством |
|  |  | 02. | Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами |
| Добавочный капитал | 83. | 01. | Прирост стоимости имущества по переоценке |
|  |  | 02. | Эмиссионный доход |
|  |  | 03. | Прочие суммы |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 84. | 01. | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года |
|  |  | 02. | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет |
| Целевое финансирование | 86. | 00. | Целевое финансирование |
| Продажи | 90. | 01. | Выручка |
|  |  | 02. | Себестоимость продаж |
|  |  | 03. | Налог на добавленную стоимость |
|  |  | 04. | Общехозяйственные расходы |
|  |  | 05. | Коммерческие расходы |
|  |  | 09. | Прибыль (убыток) от продаж |
| Прочие доходы и расходы | 91. | 01. | Прочие доходы |
|  |  | 02. | Прочие расходы |
|  |  | 03. | Налог на добавленную стоимость |
|  |  | 09. | Сальдо прочих доходов и расходов |
| Недостачи и потери от порчи ценностей | 94. | 01. | Недостачи и потери от порчи основных средств |
|  |  | 02. | Недостачи и потери от порчи материалов |
|  |  | 03. | Недостачи и потери от порчи товаров |
|  |  | 04. | Недостачи и потери от порчи готовой продукции |
|  |  | 05. | Прочие недостачи и потери |
| Резервы предстоящих расходов | 96. | 01. | Резервы предстоящих расходов на оплату отпусков |
|  |  | 02. | Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию |
|  |  | 03. | Резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год |
|  |  | 04. | Прочие оценочные обязательства |
| Расходы будущих периодов | 97. | 01. | Расходы будущих периодов, расходы на страхование |
|  |  | 02. | Расходы будущих периодов, стоимость основного средства (недвижимость), переданные получателю и на которые у последнего права собственности ещё не зарегистрированы |
|  |  | 03. | Расходы будущих периодов, расходы по сертификации |
|  |  | 04. | Расходы будущих периодов, сумма по договору о приобретении неисключительных прав на НМА, уплаченная разовым платежом |
|  |  | 05. | Расходы будущих периодов, суммы, начисленных отпускных и соответствующих отчислений |
|  |  | 06. | Расходы будущих периодов, прочие расходы |
|  |  | 07. | Расходы по приобретению лицензий |
| Доходы будущих периодов | 98. | 01. | Доходы будущих периодов, безвозмездные поступления |
|  |  | 02. | Доходы будущих периодов, поступления за счет средств целевого финансирования |
|  |  | 03. | Доходы будущих периодов, прочие доходы |
| Прибыли и убытки | 99. | 01. | Условный расход (доход) по налогу на прибыль |
|  |  | 02. | Постоянное налоговое обязательство |
|  |  | 03. | Постоянный налоговый актив |
|  |  | 04. | Включение налоговых активов (обязательств) в состав прибылей (убытков) текущего периода |
|  |  | 05. | Расходы по прочим обязательным платежам в бюджет за счет прибыли |
|  |  | 06. | Прибыль и убыток от обычных видов деятельности |
|  |  | 07. | Сальдо прочих доходов и расходов |
|  |  | 08. | Корректировки отложенных налогов в части ОНА |
|  |  | 09. | Корректировки отложенных налогов в части ОНО |
|  |  | 11. | Штрафы, пени, санкции по актам проверок налоговых органов |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 2. Справка-расчет резерва на оплату отпусков ОАО Горьковский автомобильный завод | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | |
| Справка-расчет резерва на оплату отпусков | | | | |  | Номер | Дата составления | |
|  | 42 | 31.01.2013 | |
| 1. Расчет суммы резерва | | | |  |  |  |  |  |
| Наименование показателя | | | | Значение | | | |  |
| 1. Средний дневной заработок Иванова И.И. | | | | 642 | | | |  |
| 2. Количество дней неиспользованного отпуска | | | | 28 | | | |  |
| 3. Страховые взносы (30% от (п.1\*п.2)) | | | | 2393 | | | |  |
| 4. Итого отчисление в резерв | | | | 23369 | | | |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | |
| Дебет | | | Кредит | | | Сумма резерва | | |
| Счет, субсчет | Код аналитического учета | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | |
| 20 |  | | 96/1 |  | | 23369 | | |
|  |  | |  |  | |  | | |
|  |  | |  |  | |  | | |
|  |  | |  |  | |  | | |
|  |  | |  |  | |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  | |
| Справку составили: | | бухгалтер | |  |  | Потапов Н.А. | | | |
|  |  | (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | | |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  | |
| Справку проверил: | | гл.бухгалтер | |  |  | Пиманкина Н.А. | | | |
|  |  | (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | | |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  | |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | |  |  |  | |
| бухгалтер | |  |  | Потапов Н.А. | | |  |  | |
| (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |  |  | |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  | |

### Приложение 3. Расходный кассовый ордер

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | |  | | |  | | | Код | | |
|  | |  | | | Форма по ОКУД | | | 0310002 | | | |
|  | | ОАО Горьковский автомобильный завод | | | | | по ОКПО |  | | | |
|  | | (организация) | | |  | | |  | | | |
|  | | --------------------------------------------------------------------------------------------------------------- | | | | | |
|  | | (структурное подразделение) | | | | | |  | |
|  | | | | Номер документа | | | | Дата составления | | |
| **РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР** | | | | **23** | | | | **18.02.2013** | | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Де­бет | | | | Кре­дит | Сум­ма, руб. коп. | Код це­ле­во­го наз­на­че­ния |  |
|  | код струк­тур­но­го  под­раз­де­ле­ния | кор­рес­пон­ди­рую­щий счет, суб­счет | код ана­ли­ти­чес­ко­го уче­та |
|  | ---- | 70 | ---- | 50 | 1000,00 | --- |  | |

Выдать Котову Андрею Сергеевичу

(фамилия, имя, отчество)

Основание: Выплата компенсации за неиспользованный отпуск

Сумма одна тысяча -------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(прописью)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| --------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------- | руб. | 00 | коп. |

Приложение ---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководитель организации | | Директор | | |  |  | |  | К.А. Сидорова |
|  | | (должность) | | |  | (подпись) | |  | (расшифровка подписи) |
| Главный бухгалтер |  | |  | Пиманкина Н.А. | | |  | | |
|  | (подпись) | |  | (расшифровка подписи) | | |  | | |

Получил одна тысяча-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(сумма прописью)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------- | руб. | 00 | коп. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ | 12 | ” | сентября |  | 2011 | г. | Подпись |  |

По пропуску №45, выданному ОАО «ГАЗ» 1.01.2011

(наименование, номер, дата и место выдачи документа,

удостоверяющего личность получателя)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Выдал кассир |  |  | М.Г. Воронова |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 4. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на оплату отпусков ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Бухгалтерская справка по расходованию резерва | | | | | | | | |  | | Номер | | Дата составления | | | |
|  | | 346 | | 18.02.2013 | | | |
| 1. Сведения о резерве | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование резерва | | | | | | Карточка учета | | | | | | | | | | |
| Номер | | | | | Дата заполнения | | | | | |
| Резерв на оплату отпускных | | | | | | 1 | | | | | 01.01.2011 | | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |
| 2. Основание списания | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Документ (основание) | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование | | | | | | Дата | | | | | Номер | | | | | |
| Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику № 137-146 | | | | | | 10.02.2013 | | | | | 137-146 | | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |
| 3. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дебет | | | | | | Кредит | | | | | Сумма | | | | | |
| Счет, субсчет | | Код аналитического учета | | | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | | | |
| 96/1 | | - | | | | 70 | - | | | | 15000 | | | | | |
| 96/1 | | - | | | | 69 | - | | | | 4500 | | | | | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  | |  | |  | |  | |
| Справку составили: | | | бухгалтер | | | | |  | |  | | Потапов Н.А. | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | | (расшифровка) | | | | | |
|  | " 18" | | февраля | | | | | 20 13 г. | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  | |  | |  | |  | |
| Справку проверил: | | | гл.бухгалтер | | | | |  | |  | | Пиманкина Н.А. | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | | (расшифровка) | | | | | |
|  | " 18" | | февраля | | | | | 20 13 г. | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  | |  | |  | |  | |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | | | | | | | |  | |  | |  | |
| бухгалтер | | |  | |  | | | Потапов Н.А. | | | | | |  | |  | |
| (должность) | | | (подпись) | | | | | (расшифровка) | | | | | |  | |  | |
|  | " 18" | | февраля | | | | | 20 13 г. | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 5. Справка-расчет резерва на гарантийный ремонт и обслуживание ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | | | | | | | | |
| Справка-расчет резерва на гарантийный ремонт и обслуживание | | | | | | | |  | | | Номер | | Дата составления | | |
|  | | | 357 | | 31.01.2013 | | |
| 1. Расчет суммы резерва | | | | | | |  |  | | |  | |  |  | |
| Наименование показателя | | | | | | | Значение | | | | | | |  | |
| 1. Затраты по гарантийному ремонту и обслуживанию в течение расчетного периода (январь 2013) | | | | | | | 253 000 | | | | | | |  | |
| 2. Количество реализованных автомобилей ГАЗ 3221 в течение расчетного периода (январь 2013) | | | | | | | 476 | | | | | | |  | |
| 3. Количество реализованных автомобилей в течение предыдущего расчетного периода (декабрь 2012) | | | | | | | 349 | | | | | | |  | |
| 4. Величина оценочного обязательства (п.1\*п.2/п.3) | | | | | | | 345 066 | | | | | | |  | |
|  | |  | |  | |  |  |  | | |  | |  |  | |
| 2. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дебет | | | | | | Кредит | | | | | Сумма | | | | |
| Счет, субсчет | | Код аналитического учета | | | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | | | |
| 28 (44) | | - | | | | 96/2 | - | | | | 345 066 | | | | |
| Справку составили: | | | бухгалтер | | | |  | |  | Потапов Н.А. | | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | (подпись) | | | (расшифровка) | | | | | | |
|  | " 31" | | января | | | | 20 13 г. | |  |  | |  | | |  | |
|  |  | |  | |  | |  | |  |  | |  | | |  | |
| Справку проверил: | | | гл.бухгалтер | | | |  | |  | Пиманкина Н.А. | | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | (подпись) | | | (расшифровка) | | | | | | |
|  | " 31" | | января | | | | 20 13 г. | |  |  | |  | | |  | |
|  |  | |  | |  | |  | |  |  | |  | | |  | |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | | | | | |  | |  | | |  | |
| бухгалтер | | |  | |  | | Потапов Н.А. | | | | |  | | |  | |
| (должность) | | | (подпись) | | | | (расшифровка) | | | | |  | | |  | |
|  | " 31" | | января | | | | 20 13 г. | |  |  | |  | | |  | |

### Приложение 6. Акт о приемке выполненных работ

**Акт № 8816** от «19» февраля 2013г

**о приемке выполненных работ**

**(оказанных услуг)**

Исполнитель

Общество с ограниченной ответственностью «Маяк»

Заказчик

Открытое Акционерное Общество «Горьковский автомобильный завод» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование работы (услуги) | Ед. изм. | Количество | Цена | Сумма |
| 1 | Ремонтные работы коммерческих микроавтобусов модели ГАЗ 3221 составляет | - | - | 193 983 | 228 900,00 |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
| **Итого:** | | | | | 228 900 |
| **Без налога (НДС)** | | | | | 193 983, 00 |
| **Всего (с учетом НДС)** | | | | | 228 900 ,00 |

*Всего оказано услуг на сумму:*

*двести двадцать восемь тысяч девятьсот рублей руб. 00 коп.,*

*в т.ч. НДС – тридцать четыре тысячи девятьсот семнадцать рублей 00 копеек.*

*Вышеперечисленные работы (услуги) выполнены полностью и в срок. Заказчик претензий по объему, качеству и срокам оказания услуг претензий не имеет.*

Исполнитель В.С. Петров\_ Заказчик К.А. Сидорова\_\_\_\_\_\_\_

Ген. директор ООО «Маяк» Директор ОАО «Горьковский автомобильный завод»

М.П. М.П.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 7. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на гарантийный ремонт и обслуживание ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Бухгалтерская справка по списанию резерва | | | | | | | | |  | | | Номер | Дата составления | | | |
|  | | | 378 | 19.02.2013 | | | |
| 1. Сведения о резерве | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование резерва | | | | | | Карточка учета | | | | | | | | | | |
| Номер | | | | | | Дата заполнения | | | | |
| Резерв на гарантийный ремонт | | | | | | 2 | | | | | | 01.01.2011 | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | | |  |  | |  | |
| 2. Основание списания | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Документ (основание) | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование | | | | | | Дата | | | | | | Номер | | | | |
| Акт №8816 о приемке выполненных работ (оказанных услуг) | | | | | | 19.02.2013 | | | | | | 8816 | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | | |  |  | |  | |
| 3. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дебет | | | | | | Кредит | | | | | | Сумма | | | | |
| Счет, субсчет | | Код аналитического учета | | | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | | | | |
| 96/2 | | - | | | | 60 | - | | | | | 228 900 | | | | |
| Справку составили: | | | бухгалтер | | | | |  | |  | Потапов Н.А. | | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | (расшифровка) | | | | | | |
|  | " 31" | | января | | | | | 20 13 г. | |  |  | | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  |  | | |  | |  | |
| Справку проверил: | | | гл.бухгалтер | | | | |  | |  | Пиманкина Н.А. | | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | (расшифровка) | | | | | | |
|  | " 31" | | января | | | | | 20 13 г. | |  |  | | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  |  | | |  | |  | |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | | | | | | |  | | |  | |  | |
| бухгалтер | | |  | |  | | | Потапов Н.А. | | | | | |  | |  | |
| (должность) | | | (подпись) | | | | | (расшифровка) | | | | | |  | |  | |
|  | " 31" | | января | | | | | 20 13 г. | |  |  | | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | | |  |  | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 8. Справка-расчет резерва на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | |
| Справка-расчет резерва на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год | | | | |  | Номер | Дата составления | |
|  | 242 | 31.01.2012 | |
| 1. Расчет суммы резерва | | | |  |  |  |  |  |
| Наименование показателя | | | | Значение | | | |  |
| 1. Ожидаемая сумма вознаграждений за 2012 год | | | | 100 000 | | | |  |
| 2. Отчисления по социальному страхованию | | | | 26 000 | | | |  |
| 3. Оценочное обязательство на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год (п.1.+ п.2) | | | | 126 000 | | | |  |
| 4. Ежемесячная сумма отчислений в резерв (п.3/12 мес.) | | | | 10 500 | | | |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | |
| Дебет | | | Кредит | | | Сумма | | |
| Счет, субсчет | Код аналитического учета | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | | Резерва | Ежемесячных отчислений в резерв | |
| 20, 23, 25, 26, 29 | - | | 96/3 | - | | 126 000 | 10 500 | |
| Справку составили: | | бухгалтер | |  |  | Потапов Н.А. | | |
|  |  | (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Справку проверил: | | гл.бухгалтер | |  |  | Пиманкина Н.А. | | |
|  |  | (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | |  |  |  |
| бухгалтер | |  |  | Потапов Н.А. | | |  |  |
| (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |  |  |
|  | " 31" | января | | 20 13 г. |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 9. Бухгалтерская справка по расходованию резерва на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Бухгалтерская справка по списанию резерва | | | | | | | | |  | | Номер | | Дата составления | | | |
|  | | 299 | | 31.12.2012 | | | |
| 1. Сведения о резерве | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование резерва | | | | | | Карточка учета | | | | | | | | | | |
| Номер | | | | | Дата заполнения | | | | | |
| Резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год | | | | | | 3 | | | | | 01.01.2011 | | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |
| 2. Основание списания | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Документ (основание) | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Наименование | | | | | | Дата | | | | | Номер | | | | | |
| Приказ руководителя №288 | | | | | | 30.11.2012 | | | | | 288 | | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |
| 3. Бухгалтерская проводка | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дебет | | | | | | Кредит | | | | | Сумма | | | | | |
| Счет, субсчет | | Код аналитического учета | | | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | | | |
| 96/3 | | - | | | | 70 | - | | | | 100 000 | | | | | |
| 96/3 | | - | | | | 69 | - | | | | 26 000 | | | | | |
|  | |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | |  | |
| Справку составили: | | | бухгалтер | | | | |  | |  | | Потапов Н.А. | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | | (расшифровка) | | | | | |
|  | " 31" | | декабря | | | | | 20 12 г. | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  | |  | |  | |  | |
| Справку проверил: | | | гл.бухгалтер | | | | |  | |  | | Пиманкина Н.А. | | | | | |
|  |  | | (должность) | | | | | (подпись) | | | | (расшифровка) | | | | | |
|  | " 31" | | декабря | | | | | 20 12 г. | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  | |  | | |  | |  | |  | |  | |  | |
| В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил: | | | | | | | | | | | |  | |  | |  | |
| бухгалтер | | |  | |  | | | Потапов Н.А. | | | | | |  | |  | |
| (должность) | | | (подпись) | | | | | (расшифровка) | | | | | |  | |  | |
|  | " 31" | | декабря | | | | | 20 12 г. | |  | |  | |  | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 10. Карточка учета резерва на оплату отпускных ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | |
|  | |  |  |  |  |  | Дата открытия |
| Карточка учета резерва на оплату отпускных | | | | | | | 01.01.2013 |
| **1. Сведения об оценочном обязательстве** | | | | | | | |
| 1.1. Основание и причина признания: | | | | | | | |
| Обязанность уплаты отпускных и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск установлена главой 19 ТК РФ, избежать данных обязанностей организация не в состоянии в силу действия статьи 142 ТК РФ. Причина возникновения: действующее законодательство | | | | | | | |
|
|
| 1.2. Характер оценочного обязательства | | | | | Причина – действующее законодательство, начисление заработной платы, использование труда наемных работников, приводящее к возникновению обязанности предоставлять оплачиваемые отпуска | | |
| 1.3. Ожидаемый срок исполнения | | | | | В течение отчетного года | | |
| 1.4. Существующие неопределенности | | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | | |
| В отношении срока исполнения | | | | Х | В отношении суммы | | Х |
| Описание неопределенности | | | | | Описание неопределенности | | |
| Работник может уволиться до использования им права на отпуск, в соответствии с графиком отпусков, что приведет к возникновению обязательства по выплате компенсаций за неиспользованный отпуск.  Либо в случае, предусмотренном статьей 123 ТК РФ, отпуск может быть предоставлен и вне графика | | | | | Сумма отпускных определяется исходя из среднего заработка и может индексироваться при росте тарифных ставок и должностных окладов. Кроме того, может поменяться состав выплат (на пример, при назначении пособия по временной нетрудоспособности) | | |
|
|
|
|
|
|
| **2. Результаты соблюдения условий признания** | | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | | |
| Обязанность существует и ее исполнения нельзя избежать | | | | | | | Х |
| Уменьшение экономических выгод вероятно | | | | | | | Х |
| Величина оценочного обязательства может быть оценена | | | | | | | Х |
| **3. Оценка и формирование резерва по оценочному обязательству** | | | | | | | |
| Наименование показателя | | | | | | Значение | |
| 1. Сумма резерва, рассчитанная за период | | | | | | 107994 | |
| **4. Расчет резерва по месяцам** | | | | | | | |
| 1 полугодие | | | | | 2 полугодие | | |
| Месяц | Сумма зар.платы | | | Сумма резерва | Месяц | Сумма зар.платы | Сумма резерва |
| Январь | 300000 | | | 107994 | Июль | 300000 | 107994 |
| Февраль | 300000 | | | 107994 | Август | 300000 | 107994 |
| Март | 300000 | | | 107994 | Сентябрь | 300000 | 107994 |
| Апрель | 300000 | | | 107994 | Октябрь | 300000 | 107994 |
| Май | 300000 | | | 107994 | Ноябрь | 300000 | 107994 |
| Июнь | 300000 | | | 107994 | Декабрь | 300000 | 107994 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **5. Сведения о наличии и движении резерва** | | | | | | | | |
| Месяц | Остаток на начало месяца | Оборот по кредиту | | Оборот по дебету | | | | Остаток на конец месяца |
| Начисление резерва | Корректировка оценки | Использование резерва | | Корректировка оценки | Списание резерва |
| На оплату отпускных | Отчисления с них |
|
| Январь | 1259937 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 1151943 |
| Февраль | 1151943 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 1043949 |
| Март | 1043949 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 935955 |
| Апрель | 935955 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 827961 |
| Май | 827961 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 719967 |
| Июнь | 719967 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 611973 |
| Июль | 611973 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 503979 |
| Август | 503979 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 395985 |
| Сентябрь | 395985 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 287991 |
| Октябрь | 287991 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 179997 |
| Ноябрь | 179997 | - | - | 85710 | 22284 | - | - | 72003 |
| Декабрь | 72003 | - | 35991 | 85710 | 22284 | - | - | - |
| ИТОГО | - | - | 35991 | 1028520 | 267408 | - | - | - |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Лицо, ответственное за ведение карточки | |  |  |  |  |  |  |  |
| бухгалтер | |  |  | Н.А. Потапов | | |
|  |  | (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 11. Карточка учета резерва на гарантийный ремонт и обслуживание ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | |
| Карточка учета резерва на гарантийный ремонт и обслуживание | | |  | | Номер | Дата составления |
|  | | 2 | 01.01.2013 |
| **1. Сведения об оценочном обязательстве** | | | | | | |
| 1.1. Основание и причина признания: | | | | | | |
| Обязательства в отношении гарантийного ремонта существуют с момента продажи продукции, поскольку у организации существует обязанность осуществлять данный ремонт в случае возникновения неисправностей. Избежать исполнения данных обязательств организация не может, поскольку это повлечет за собой санкции и возникновение потерь. Оценочные обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию признаются, если величина обязательства может быть достоверно оценена и уменьшение экономических выгод вероятно. За невыполнение условий о гарантии законодательством предусмотрена ответственность, согласно статье 518 ГК РФ. | | | | | | |
|
|
| 1.2. Характер оценочного обязательства | | Причина – действующее законодательство и договорные обязательства (договоры) | | | | |
| 1.3. Ожидаемый срок исполнения | | В течение гарантийного срока по договору | | | | |
| 1.4. Существующие неопределенности | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | |
| В отношении срока исполнения | Х | В отношении суммы | | | | Х |
| Описание неопределенности | | Описание неопределенности | | | | |
| Обязательство по гарантийному ремонту и обслуживанию может возникнуть в любой момент в течение срока действия гарантийных обязательств | | Сумма расходов на гарантийный ремонт зависит от различных скрытых дефектов, предусмотреть которые заранее сложно | | | | |
|
|
|
|
|
| **2. Результаты соблюдения условий признания** | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | |
| Обязанность существует и ее исполнения нельзя избежать | | | | | | Х |
| Уменьшение экономических выгод вероятно | | | | | | Х |
| Величина оценочного обязательства может быть оценена | | | | | | Х |
| **3. Оценка и формирование резерва по оценочному обязательству** | | | | | | |
| Наименование показателя | | | | Значение | | |
| 1. Сумма начисленного резерва | | | | 345 066 | | |
| 2. Предельный размер отчислений в резерв для целей налогового учета | | | | 5 882 738 | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Лицо, ответственное за ведение карточки |  |  |  |  |  |  |  |
| бухгалтер | |  |  | Н.А. Потапов | | |
| (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Приложение 12. Карточка учета условного обязательства ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | |
| Карточка учета условного обязательства | | | | |  | Номер | Дата составления | |
|  | 34 | 21.09.2012 | |
| **1. Сведения об условном обязательстве** | | | | | | | | |
| 1.1. Основание и причина признания | | | | | | | | |
| Причина | | Источник документа | | Наименование документа | | Дата документа | | № документа |
| Нормативный акт | | - | | - | | - | | - |
| Договоры | | - | | - | | - | | - |
| Судебные решения | | Суд общей юрисдикции | | Иск №889 | | 20.09.2012 | | 889 |
| Результат действий организации | | - | | - | | - | | - |
| 1.2. Характер условного обязательства | | | | Предъявлен иск на сумму 200 тыс. за ущерб, причиненный при использовании продукции. На текущий момент наличие вины не установлено. Маловероятно, что придется выплачивать всю сумму по иску. | | | | |
|
|
| 1.3. Существующие неопределенности | | | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | | | |
| В отношении срока исполнения | | | Х | В отношении суммы | | | | Х |
| Описание неопределенности | | | | Описание неопределенности | | | | |
| Неизвестно, когда будет вынесено решение по иску | | | | Маловероятно, что придется выплачивать всю сумму. Вина не установлена | | | | |
|
|
|
|
| **2. Оценочное значение или диапазон оценочных значений** | | | | | | | | |
| Диапазон значений | | | | | Оценочное значение | | | |
| Минимальное значение | | | Максимальное значение | |  | | | |
| 50000 | | | 200000 | | 125000 | | | |
| **3. Возможность поступлений в результае встречных требований или требований к третьим лицам** | | | | | | | | |
|
| Наличие возможности в получении выгод подтверждено | | | | - | | | | |
| Основание (документ) | | | | | | Карточка | | |
| Источник | | Наименование | | Номер | Дата | Номер | | Дата |
| - | | - | | - | - | - | | - |
| - | | - | | - | - | - | | - |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Лицо, ответственное за ведение карточки | |  |  |  |  |  |  |  |
| бухгалтер | |  |  | Н.А. Потапов | | |
| (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |

### Приложение 13. Карточка учета условного актива

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | | |
| Карточка учета условного актива | | | | |  | Номер | Дата составления | |
|  | 35 | 28.09.2011 | |
| **1. Сведения об условном активе** | | | | | | | | |
| 1.1. Основание и причина признания | | | | | | | | |
| Причина | | Источник документа | | Наименование документа | | Дата документа | | № документа |
| Нормативный акт | | - | | - | | - | | - |
| Договоры | | - | | - | | - | | - |
| Судебные решения | | Суд общей юрисдикции | | Иск №1001 | | 26.09.2011 | | 1001 |
| Результат действий организации | | - | | - | | - | | - |
| 1.2. Характер условного актива | | | | Права требования, вытекающие из поданных организаций исковых заявлений, в которых организация выступает в качестве истца | | | | |
|
|
| **2. Оценочное значение или диапазон оценочных значений** | | | | | | | | |
| Диапазон значений | | | | | Оценочное значение | | | |
| Минимальное значение | | | Максимальное значение | |  | | | |
| 100000 | | | 200000 | | 150000 | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Лицо, ответственное за ведение карточки | |  |  |  |  |  |  |  |
| бухгалтер | |  |  | Н.А.Потапов | | |
| (должность) | | (подпись) | | (расшифровка) | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

### Приложение 14. Журнал-ордер №1 по счету №96

**Журнал - ордер № \_\_1\_\_\_ по счету №\_\_96\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № строки | Дата | В дебет счетов | | | Итого по дебету |
| № 20 | № 26 | № 28 |
| 1 | 31.01.2013 | 26 000 | - | 345 066 | 371 066 |
| 2 | 28.02.2013 | 7000 | 3500 | - | 10 500 |
| Итого |  | 33 000 | 3500 | 345 066 | 381 566 |

### Приложение 15. Главная книга по счету №96

**Главная книга**

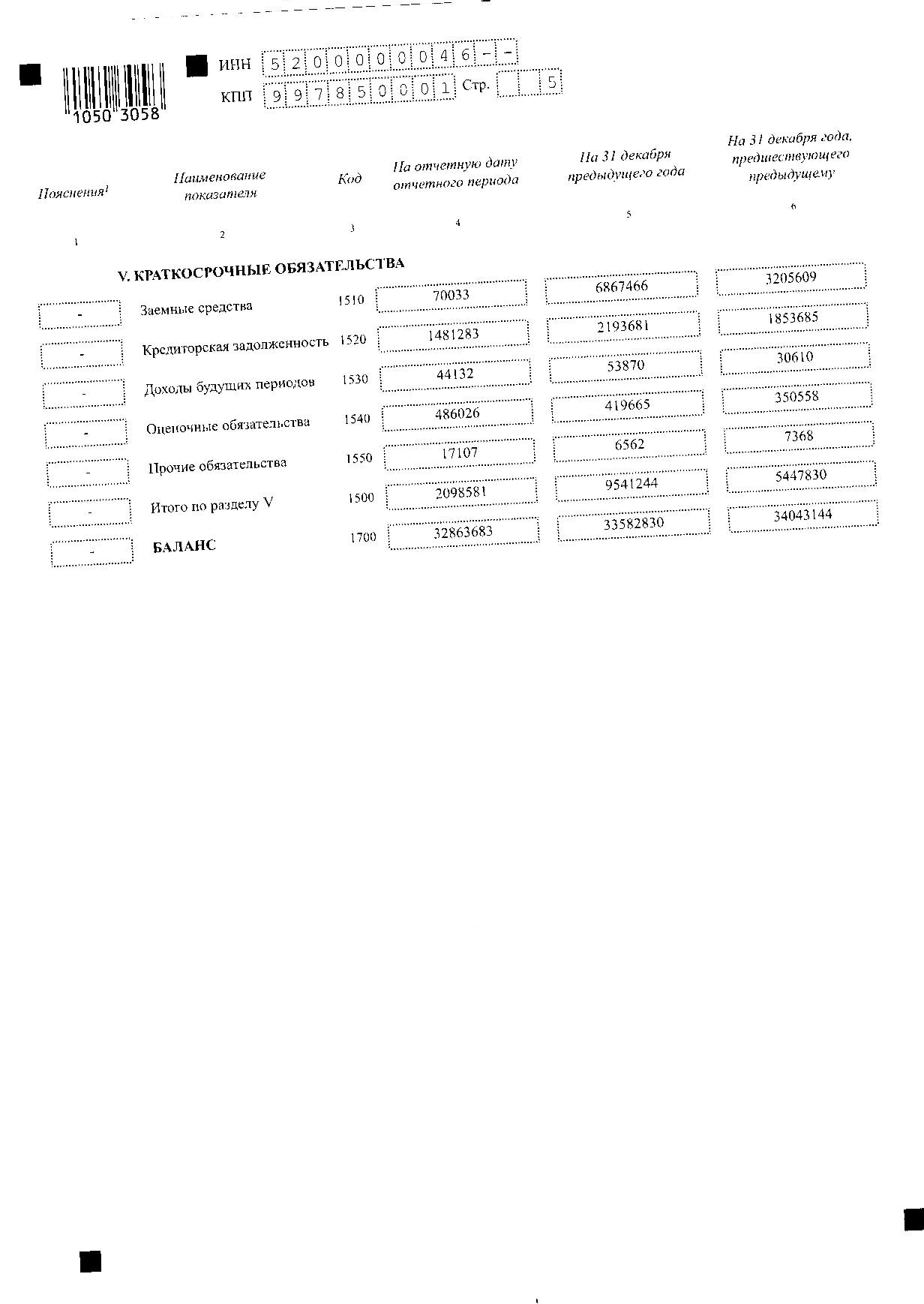
**Счет №\_\_\_\_96\_\_\_\_\_**

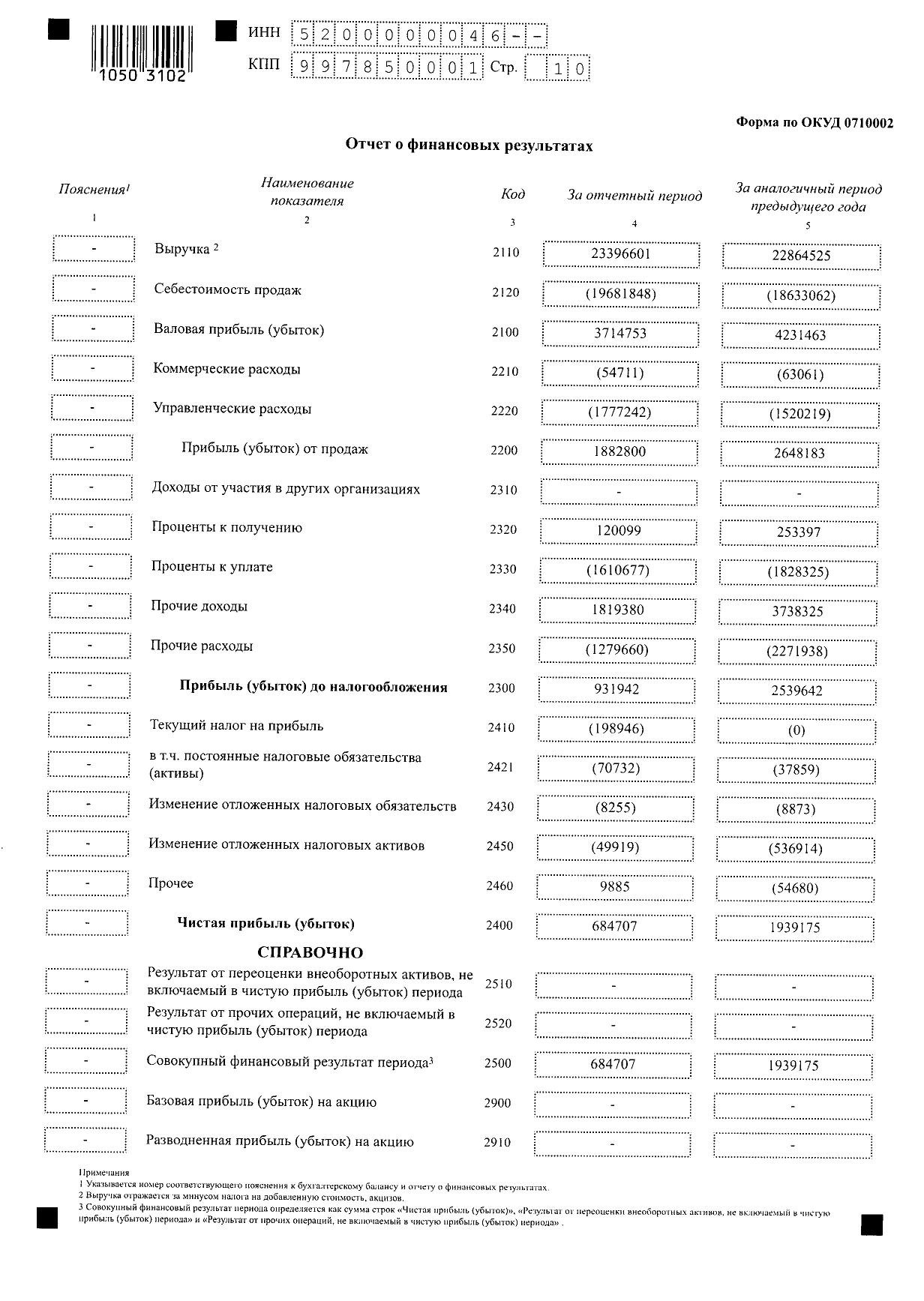
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Обороты по дебету | | | Итого по дебету | Оборот по кредиту | Сальдо | |
| С кредита счета № 60 | С кредита счета № 69 | С кредита счета № 70 | Дебет | Кредит |
| Остаток на 01.01.13 | - | - | - | - | - | - | - |
| 31.01.2013 | - | - | - | - | 371 066 | - | 371 066 |
| 18.02.2013 | - | 4500 | 15 000 | 19 500 | - | - | 351 566 |
| 28.02.2013 | - | - | - | - | 10 500 | - | 362066 |
| 12.04.2011 | 228 900 | - | - | 228 900 | - | - | 133 161 |
| 31.05.2013 | - | 26 000 | 100 000 | 126 000 | - | - | 7166 |

### Приложение 16. Бухгалтерский баланс ОАО «ГАЗ» на 31.12.2012

### 

### 



Приложение 17. Отчет о прибылях и убытках ОАО «ГАЗ» за 2012 год

### Приложение 18. Тест для оценки контрольной среды

| **Вопросы** | **Ответы** | | |
| --- | --- | --- | --- |
| **Да** | **Нет** | **Не характерно** |
| **А** | **1** | **2** | **3** |
| **1. Стиль и основные принципы управления** | | | |
| 1.1. Разработаны и утверждены стратегические цели развития организации (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.2. Для организации характерна на постоянной основе связь стратегической цели и резервов, формируемых для осуществления эффективной деятельности (ФБО) | + |  |  |
| 1.3. Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с необходимостью формирования отдельных видов оценочных обязательств (П) |  | + |  |
| 1.4. Организация систематически обращается к аудиторам и консультантам по вопросам формирования оценочных обязательств (П) |  | + |  |
| 1.5. Разработана и утверждена система наказания сотрудников, участвующих в формировании оценочных обязательств (П) | + |  |  |
| **2. Организационная структура** | | | |
| 2.1. Организационная структура предприятия в полной мере соответствует размерам и характеру деятельности организации (ФБО) | + |  |  |
| 2.2. В организации создано специализированное подразделение внутреннего контроля (ВИ) | + |  |  |
| 2.3. Бухгалтерский учет оценочных обязательств ведется специализированным подразделением (бухгалтерией) (ВИ) | + |  |  |
| 2.4. Полностью разработан и соблюдается график документооборота на предприятии (ФБО) |  | + |  |
| 2.5. Должностные инструкции сотрудников предприятия разработаны, соблюдаются и своевременно корректируются (П) | + |  |  |
| **3. Распределение ответственности и полномочий** | | | |
| 3.1. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность доступа к активам организации (П) | + |  |  |
| 3.2. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность на осуществление операций с активами (П) | + |  |  |
| 3.3. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность при осуществлении хозяйственных операций с оценочными обязательствами (П) |  | + |  |
| 3.4. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность за отражение хозяйственных операций с оценочными обязательствами в бухгалтерском учете (П) | + |  |  |
| **4. Осуществляемая кадровая политика** | | | |
| 4.1. Систематически проводятся аттестации сотрудников (П) | + |  |  |
| 4.2. Разработана система подготовки и повышения квалификации персонала (П) |  | + |  |
| 4.3. При отборе кадров к кандидатам предъявляются высокие профессиональные требования (П) | + |  |  |
| 4.4. Уровень квалификации кадров соответствует требованиям, предъявляемым должностным регламентом и прочими нормативными актами (П) | + |  |  |
| 4.5. Предпочтение при назначении на вышестоящие должности отдается сотрудникам компании, проводится планирование карьеры (П) |  | + |  |
| 4.6. Ответственность сотрудников определяется заключенными контрактами (П) |  | + |  |

### 

### Приложение 19. Тест для оценки информационной системы

| **Вопросы** | **Ответы** | | |
| --- | --- | --- | --- |
| **Да** | **Нет** | **Не характерно** |
| **А** | **1** | **2** | **3** |
| **1. Учетная политика и ее соблюдение** | | | |
| 1.1. Разработан и утвержден раздел учетной политики, определяющий порядок оценки и учета оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.2. В учетной политике отражены виды оценочных обязательств, которые организация обязуется формировать и способы оценки их величины (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.3. Рабочий план счетов разработан и отражает особенности деятельности организации (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.4. Разработаны и утверждены нетиповые формы первичных учетных документов по учету оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств (ФБО) |  | **+** |  |
| 1.5. Ежегодно, а также в случаях, предусматривающих внесение изменений, вносятся изменения в учетную политику в части положений по учету оценочных обязательств (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.6. Разработаны и утверждены формы внутренней отчетности (ФБО) | **+** |  |  |
| **2. Соблюдение принципов бухгалтерского учета и требований к нему** | | | |
| 2.1. Все операции в учете отражаются на основании первичных документов, заверенных подписями ответственных лиц (ФБО) | **+** |  |  |
| 2.2. Хозяйственные операции с оценочными обязательствами оформляются первичными документами по мере их совершения (ФБО) | **+** |  |  |
| 2.3. В первичных документах и регистрах бухгалтерского учета ошибки не допускаются (П) |  | **+** |  |
| 2.4. Все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с принципом двойной записи на специальных счетах плана счетов (ФБО) | **+** |  |  |
| 2.5. Все документы хранятся в течении срока, установленного законодательством (П) | **+** |  |  |
| 2.6. Обнаруженные ошибки в бухгалтерской документации отражаются согласно требованиям к внесению изменений в бухгалтерскую документацию (ВИ) | **+** |  |  |
| **3. Автоматизированная система бухгалтерского учета** | | | |
| 3.1. Бухгалтерский учет полностью автоматизирован в рамках всего предприятия (П) | **+** |  |  |
| 3.2. Автоматизированная система полностью адаптирована к особенностям деятельности предприятия (П) |  | **+** |  |
| 3.3. Инструкции по работе с программным обеспечением разработаны, утверждены и находятся в открытом доступе (П) |  | **+** |  |
| 3.4. В программном обеспечении разработаны специальные справочники и субсчета, адаптированные в соответствии с правилами отражения в бухгалтерском учете оценочных обязательств, применяемых организацией (П) | **+** |  |  |
| 3.5. За последний отчетный период сбоев в работе автоматизированной системы не выявлено (П) | **+** |  |  |
| 3.6. Систематически осуществляются проверки работы и тестирование автоматизированной системы бухгалтерского учета (ВИ) |  | **+** |  |

### Приложение 20. Тест для оценки средств внутреннего контроля операций с оценочными обязательствами

| **Вопросы** | **Ответы** | |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Да** | **Нет** | **Не характерно** |
| **А** | **1** | **2** | **3** |
| **1. Средства текущего контроля** | | | |
| 1.1. Инвентаризация оценочных обязательств проводится согласно графику, а также при наступлении новых событий, связанных с конкретным обязательством (ФБО) | **+** |  |  |
| 1.2. В полной мере выполняются требования ограничения доступа к активам и записям, а также к прикладным программам и компьютерным информационным системам (П) | **+** |  |  |
| 1.3. Договоры о материальной ответственности работников заключены и выполняются в полном объеме (П) | **+** |  |  |
| 1.4. Осуществляется полное обеспечение условий сохранности имущества и документации (имеются сейфы, оборудованные склады, архивы, сигнализация, служба охраны) (П) |  | **+** |  |
| 1.5. Отсутствует возможность обойти процедуры текущего внутреннего контроля путем сговора работников (П) | **+** |  |  |
| 1.6. Отсутствует возможность злоупотребления полномочиями лицами, на которых возложены обязанности по осуществлению внутреннего контроля (П) |  | **+** |  |
| **2. Контроль хозяйственных операций на стадии первичного учета и подготовки информации** | | | |
| 2.1. Регулярно проводятся внутренние проверки санкционирования и обоснованности хозяйственных операций (ВИ) |  | **+** |  |
| 2.2. Регулярно проводится проверка соблюдения нормативных актов, норм, нормативов (ВИ) |  | **+** |  |
| 2.3. Систематически проводится сравнение результатов проверки фактического наличия активов и обязательств с бухгалтерскими записями (ВИ) | **+** |  |  |
| 2.4. Соблюдаются правила ведения журналов регистрации документов и применяется последовательная нумерация документов (ФБО) | **+** |  |  |
| 2.5. Систематически проводится проверка и сверка взаимосвязей хозяйственных операций (ВИ) | **+** |  |  |
| 2.6. Регулярно проводится проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей (ВИ) | **+** |  |  |
| **3. Проверка выполнения функций внутреннего контроля** | | | |
| 3.1. Систематически проводится проверка соблюдения учетной политики и ее элементов (ВИ) | **+** |  |  |
| 3.2. Систематически проводятся внезапные инвентаризации и другие проверки (ВИ) |  | **+** |  |
| 3.3. Регулярно проводится контроль за выполнением должностных инструкций (ВИ) |  | **+** |  |
| 3.4. Систематически проводятся проверки наличия первичной документации по совершенным хозяйственным операциям (ВИ) | **+** |  |  |
| 3.5. Систематически проводятся проверки и сверки операций оценки и целесообразности формирования резервов (ВИ) | **+** |  |  |
| 3.6. Систематически проводится контроль за нетипичными операциями (ВИ) |  | **+** |  |

### Приложение 21. Значение коэффициента проверки сальдо

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Степень риска:** | | | **Коэффициент** |
| **неотъемлемого** | **контрольного** | **пересекающихся**  **процедур** | **проверки** |
| 1 | 2 | 4 | 5 |
| *В* | В | В | 2,31 |
| *В* | В | С | 1,90 |
| *В* | В | Н | 1,39 |
| *В* | С | В | 1,90 |
| *В* | С | С | 1,61 |
| *В* | С | Н | 1,05 |
| *В* | Н | В | 0,92 |
| *В* | Н | С | 0,66 |
| *В* | Н | Н | 0,66 |
| *С* | В | В | 1,90 |
| *С* | В | С | 1,61 |
| *С* | В | Н | 1,05 |
| *С* | С | В | 1,39 |
| *С* | С | С | 1,20 |
| *С* | С | Н | 0,66 |
| *С* | Н | В | 0,66 |
| *С* | Н | С | 0,66 |
| *С* | Н | Н | 0,66 |
| *Н* | В | В | 1,61 |
| *Н* | В | С | 1,20 |
| *Н* | В | Н | 0,71 |
| *Н* | С | В | 1,05 |
| *Н* | С | С | 0,71 |
| *Н* | С | Н | 0,66 |
| *Н* | Н | В | 0,66 |
| *Н* | Н | С | 0,66 |
| *Н* | Н | Н | 0,66 |

### Приложение 22. Объем выборки для проверки оборотов по счетам

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Неотъемлемый риск | В | В | В | В | В | В | С | С | С | С | С | С | Н | Н | Н | Н | Н | Н |
| Контрольный риск | В | В | В | С | С | С | В | В | В | С | С | С | В | В | В | С | С | С |
| Риск пересекающимися процедурами | В | С | Н | В | С | Н | В | С | Н | В | С | Н | В | С | Н | В | С | Н |
| Объем выборки | 46 | 38 | 28 | 38 | 32 | 21 | 38 | 32 | 21 | 28 | 24 | 13 | 32 | 24 | 14 | 21 | 14 | 13 |

### Приложение 23. Неверная карточка учета резерва на оплату отпускных

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ОАО «Горьковский автомобильный завод» | | | | | | | |
| Наименование организации | | | | | | | |
|  | |  |  |  |  |  | Дата открытия |
| Карточка учета резерва на оплату отпускных | | | | | | | 01.01.2011 |
| **1. Сведения об оценочном обязательстве** | | | | | | | |
| 1.1. Основание и причина признания: | | | | | | | |
| Обязанность уплаты отпускных и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск установлена главой 19 ТК РФ, избежать данных обязанностей организация не в состоянии в силу действия статьи 142 ТК РФ. Причина возникновения: действующее законодательство | | | | | | | |
|
|
| 1.2. Характер оценочного обязательства | | | | | Причина – действующее законодательство, начисление заработной платы, использование труда наемных работников, приводящее к возникновению обязанности предоставлять оплачиваемые отпуска | | |
| 1.3. Ожидаемый срок исполнения | | | | | В течение отчетного года | | |
| **2. Результаты соблюдения условий признания** | | | | | | | |
| (отметить знаком Х) | | | | | | | |
| Обязанность существует и ее исполнения нельзя избежать | | | | | | | Х |
| Уменьшение экономических выгод вероятно | | | | | | | Х |
| Величина оценочного обязательства может быть оценена | | | | | | | Х |
| **3. Оценка и формирование резерва по оценочному обязательству** | | | | | | | |
| Наименование показателя | | | | | | Значение | |
| 1. Ожидаемая сумма отпускных | | | | | | 1000000 | |
| 2. Ожидаемая сумма расходов на оплату труда | | | | | | 3500000 | |
| 3. Процент отпускных (п.1/п.2) | | | | | | 28,57 | |
| 4. Процент отчислений на социальные нужды | | | | | | 30 | |
| 5. Итого процент отчислений в резерв | | | | | | 35,998 | |
| **4. Расчет резерва по месяцам** | | | | | | | |
| 1 полугодие | | | | | 2 полугодие | | |
| Месяц | Сумма зар.платы | | | Сумма резерва | Месяц | Сумма зар.платы | Сумма резерва |
| Январь | 300000 | | | 107994 | Июль | 300000 | 107994 |
| Февраль | 300000 | | | 107994 | Август | 300000 | 107994 |
| Март | 300000 | | | 107994 | Сентябрь | 300000 | 107994 |
| Апрель | 300000 | | | 107994 | Октябрь | 300000 | 107994 |
| Май | 300000 | | | 107994 | Ноябрь | 300000 | 107994 |
| Июнь | 300000 | | | 107994 | Декабрь | 300000 | 107994 |

### Приложение 24. Оценочные обязательства на оплату отпусков и затраты на оплату труда для предприятий автомобильной отрасли

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Организация** | **Отчисления в резерв на оплату отпусков** | **Расходы на оплату труда** | **%** |
|
| ОАО "АВТОВАЗ" | 2675618 | 25604000 | 10,45 |
| ОАО "ТФК "КАМАЗ" | 36514 | 283184 | 12,89 |
| ОАО "Автодизель" ЯМЗ | 248592 | 2186389 | 11,37 |
| ОАО "КАМАЗ" | 631000 | 4718709 | 13,37 |
| ОАО ГАЗ | 1906331 | 3026721 | 62,98 |
| ОАО "Павловский автобус" | 174500 | 294081 | 59,34 |
| ОАО «ГОЛАЗ» | 1598 | 60069 | 2,66 |
| ОАО "ТВЭКС" | 262429 | 316339 | 82,96 |
| ОАО "КААЗ" | 71153 | 1113808 | 6,39 |
| ОАО "ЯЗДА" | 22 136 | 964603 | 2,29 |
| ОАО "ЗМЗ" | 29629 | 720267 | 4,11 |
| ОАО "КАМАЗ-Дизель" | 122850 | 916684 | 13,40 |
| ОАО «Камский прессово-рамный завод» | 40700 | 871169 | 4,67 |
| ОАО "Нефтекамский завод" | 203355 | 1383695 | 14,70 |
| ОАО "УАЗ" | 110412 | 1994578 | 5,54 |
| ОАО "ЧАЗ" | 55697 | 723893 | 7,69 |
| ОАО "АВТОВАЗАГРЕГАТ" | 32340 | 533443 | 6,06 |
| ОАО «КАМАЗинструментспецмаш» | 43695 | 334910 | 13,05 |
| ОАО "Производственное объединение Елабужский автомобильный завод" | 0 | 585095 | 0,00 |
| ОАО "СААЗ" | 238 | 522710 | 0,05 |
| ОАО "УМЗ" | 7102 | 565330 | 1,26 |

### Приложение 25. Ковариационная матрица

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | OTVETCHIK | OPLATA\_TRYDA | VIRYCHKA | PROCHIE\_RASHODI |
| OTVETCHIK | 1.000000 | 0.188723 | 0.062272 | -0.000109 |
| OPLATA\_TRYDA | 0.188723 | 1.000000 | 0.854857 | 0.735034 |
| VIRYCHKA | 0.062272 | 0.854857 | 1.000000 | 0.857327 |
| PROCHIE\_RASHODI | -0.000109 | 0.735034 | 0.857327 | 1.000000 |

### Приложение 26. Тест Уайта

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Heteroskedasticity Test: White | | | |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| F-statistic | 59.74862 | Prob. F(4,22) | | 0.0000 |
| Obs\*R-squared | 24.72409 | Prob. Chi-Square(4) | | 0.0001 |
| Scaled explained SS | 38.46973 | Prob. Chi-Square(4) | | 0.0000 |
|  |  |  |  |  |

### Приложение 27. Поправки Уайта

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dependent Variable: REZERV | | |  |  |
| Method: Least Squares | | |  |  |
| Date: 01/12/13 Time: 19:08 | | |  |  |
| Sample: 1 27 | |  |  |  |
| Included observations: 27 | | |  |  |
| White heteroskedasticity-consistent standard errors & covariance | | | | |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| C | -10881.93 | 29097.66 | -0.373980 | 0.7120 |
| OPLATA\_TRYDA | 0.071843 | 0.019746 | 3.638283 | 0.0015 |
| OTVETCHIK | 3578.580 | 44958.39 | 0.079598 | 0.9373 |
| PROCHIE\_RASHODI | -0.063631 | 0.022986 | -2.768255 | 0.0112 |
| VIRYCHKA | 0.014534 | 0.002716 | 5.350924 | 0.0000 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| R-squared | 0.947763 | Mean dependent var | | 288905.4 |
| Adjusted R-squared | 0.938266 | S.D. dependent var | | 639781.2 |
| S.E. of regression | 158962.7 | Akaike info criterion | | 26.95630 |
| Sum squared resid | 5.56E+11 | Schwarz criterion | | 27.19627 |
| Log likelihood | -358.9101 | Hannan-Quinn criter. | | 27.02766 |
| F-statistic | 99.78972 | Durbin-Watson stat | | 1.692753 |
| Prob(F-statistic) | 0.000000 |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

### Приложение 28. Двухшаговый метод борьбы с гетероскедастичностью

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dependent Variable: LOG(RESID2) | | | |  |
| Method: Least Squares | | |  |  |
| Date: 01/12/13 Time: 19:09 | | |  |  |
| Sample: 1 27 | |  |  |  |
| Included observations: 27 | | |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| C | 21.25968 | 0.637929 | 33.32608 | 0.0000 |
| OPLATA\_TRYDA | -4.38E-07 | 1.79E-07 | -2.449007 | 0.0228 |
| OTVETCHIK | -0.220091 | 0.887453 | -0.248003 | 0.8064 |
| PROCHIE\_RASHODI | 1.22E-07 | 1.50E-07 | 0.811463 | 0.4258 |
| VIRYCHKA | 4.64E-08 | 2.76E-08 | 1.681502 | 0.1068 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| R-squared | 0.304129 | Mean dependent var | | 21.72158 |
| Adjusted R-squared | 0.177607 | S.D. dependent var | | 2.419203 |
| S.E. of regression | 2.193875 | Akaike info criterion | | 4.574792 |
| Sum squared resid | 105.8879 | Schwarz criterion | | 4.814762 |
| Log likelihood | -56.75969 | Hannan-Quinn criter. | | 4.646147 |
| F-statistic | 2.403768 | Durbin-Watson stat | | 1.867822 |
| Prob(F-statistic) | 0.080509 |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

****

### Приложение 29. Уравнение регрессии без гетероскедастичности

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dependent Variable: REZERV | | |  |  |
| Method: Least Squares | | |  |  |
| Date: 01/12/13 Time: 19:15 | | |  |  |
| Sample: 1 27 | |  |  |  |
| Included observations: 27 | | |  |  |
| Weighting series: 1/SGM | | |  |  |
| Weight type: Inverse standard deviation (EViews default scaling) | | | | |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| C | -16892.94 | 23691.56 | -0.713036 | 0.4833 |
| OPLATA\_TRYDA | 0.051031 | 0.018210 | 2.802357 | 0.0104 |
| OTVETCHIK | -28865.68 | 33137.29 | -0.871093 | 0.3931 |
| PROCHIE\_RASHODI | -0.015727 | 0.017571 | -3.259774 | 0.0036 |
| VIRYCHKA | 0.017197 | 0.002940 | 5.849241 | 0.0000 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Weighted Statistics | |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| R-squared | 0.992387 | Mean dependent var | | 288140.5 |
| Adjusted R-squared | 0.991003 | S.D. dependent var | | 948079.8 |
| S.E. of regression | 87378.57 | Akaike info criterion | | 25.75946 |
| Sum squared resid | 1.68E+11 | Schwarz criterion | | 25.99943 |
| Log likelihood | -342.7528 | Hannan-Quinn criter. | | 25.83082 |
| F-statistic | 716.9460 | Durbin-Watson stat | | 2.192640 |
| Prob(F-statistic) | 0.000000 | Weighted mean dep. | | 339926.4 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Unweighted Statistics | |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| R-squared | 0.931568 | Mean dependent var | | 288905.4 |
| Adjusted R-squared | 0.919126 | S.D. dependent var | | 639781.2 |
| S.E. of regression | 181943.3 | Sum squared resid | | 7.28E+11 |
| Durbin-Watson stat | 1.894066 |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |