

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Штефан Мария Александровна,

кандидат экономических наук, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, декан факультета экономики, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», г. Нижний Новгород, Россия

shtefanmaria@yandex.ru

Аннотация. Переход российского аудита на международные стандарты (МСА) актуализирует задачу выявления основных отличий национальных стандартов от международных. Обостряется потребность в адаптации к новым правилам внутрифирменных аудиторских стандартов, регулирующих процессы планирования проверок, сбора аудиторских доказательств, формирования рабочих документов. В настоящей статье рассмотрена методика планирования аудита одной из самых рискованных статей финансовой отчетности — статьи бухгалтерского баланса «Оценочные обязательства», риск существенного искажения которой обусловлен отсутствием жесткой регламентации в части оценки сумм оценочных обязательств и критериев их признания, использованием в данном процессе профессионального суждения со стороны финансовых специалистов. В статье предложены рекомендации для каждого этапа планирования аудита — постановки целей и задач аудита оценочных обязательств, оценки риска существенного искажения и неотъемлемого риска с использованием авторской методики оценки эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, расчета ответственности искажений информации финансовой отчетности, формирования выборки. Материалы статьи основываются на требованиях международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита, могут быть использованы практикующими аудиторами в ходе осуществления внешнего и внутреннего аудита, бухгалтерами, студентами и преподавателями вузов.

Ключевые слова: оценочные обязательства; международные стандарты аудита; планирование аудита; аудиторский риск; система внутреннего контроля; существенность искажений; аудиторская выборка.

Для цитирования: Штефан М.А. Планирование аудита оценочных обязательств в соответствии с международными стандартами. Вестник Финансового университета. 2017. Том 21. Вып. 3. С. 202–215.

УДК 657

JEL M42

PLANNING THE AUDIT OF ESTIMATED LIABILITIES IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS

Maria A. Shtefan,

PhD (Economics), Head of the Accounting, Analysis and Audit Department, Dean of the Faculty of Economics, National Research University "Higher School of Economics", Nizhny Novgorod, Russia

shtefanmaria@yandex.ru

Abstract. The transfer of the Russian audit procedures to international auditing standards (IAS) makes it important to identify the main differences between national and international standards. The need to adjust to new rules of in-house audit standards regulating the processes of audit planning, audit evidence collection, preparation of working documents is becoming more urgent. The paper discusses the audit planning methodology for one of the most risky items in financial reporting — the balance sheet item “estimated liabilities” — prone to the risk of gross misstatement due to the lack of strict regulation of estimated liabilities valuation and criteria for their recognition and the use of professional judgment of financial experts in this process. The paper contains a number of recommendations for each stage of audit planning, namely, setting goals and objectives for the estimated liabilities audit, assessing the risk of material misstatement and inherent risk using the author's methodology for assessing the in-house control system performance, calculation of the materiality of distortions in financial reporting information, and audit sampling. The materials of the paper are based on the requirements

of international financial reporting standards and international audit standards and can be used by practicing auditors in the course of external and internal audits as well as by accountants, students and university lecturers.

Keywords: estimated liabilities; international audit standards; audit planning; audit risk; in-house control system; materiality of distortions; audit sampling.

Оbjectом аудита оценочных обязательств являются обязательства с неопределенной величиной и/или неопределенным сроком исполнения¹. Например, обязательства по предоставленным гарантиям по отношению к покупателям и заказчиками, обязательства по судебным разбирательствам, обязательства в пользу сотрудников, вызванные требованиями действующего трудового законодательства и другие.

При соблюдении критериев признания² оценочные обязательства отражаются в отчете о финансовом положении либо в составе долгосрочных обязательств (если срок их исполнения превышает 12 месяцев), либо в составе краткосрочных (при сроке исполнения до 12 месяцев). Источником их покрытия по МСФО являются, как правило, расходы организации (отражаются в отчете о совокупном доходе); если сумма резерва связана с выбытием долгосрочного актива, сумма резерва включается в его первоначальную стоимость и списывается на расходы по мере начисления амортизация объекта. Согласно российским правилам к оценочным обязательствам относятся расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы (отражаются в отчете о финансовых результатах) либо они включаются в стоимость актива (отражаются в бухгалтерском балансе с последующим списанием на расходы в отчете о финансовых результатах).

Планирование аудита оценочных обязательств, являясь обязательным этапом аудиторской проверки, включает в себя разработку *общей стратегии аудита* и *подробного плана аудита*³. Анализ требований, предъявляемых к содержанию данных документов, позволяет сделать вывод, что по существу они схожи с широко известными в российской практике формами плана и программы аудита,

предусмотренными федеральными стандартами⁴, налицо — несоответствие названий документов. В общей стратегии аудита (международный вариант российского плана аудита) необходимо определить объем, сроки проведения аудита и его общую направленность. В плане аудита (международный вариант российского плана аудита) детализируются аудиторские процедуры оценки рисков и аудиторские процедуры на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры по существу).

Успешное формирование стратегии и плана аудита зависит от грамотно сформулированных целей и задач, оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и аудиторского риска, расчета уровня существенности искажений, оценки объема аудиторской выборки. Последовательность действий, которые требуется выполнить в ходе планирования аудита оценочных обязательств, представлена на рис. 1.

Основной целью аудита оценочных обязательств является выражение мнения о достоверности статей финансовой отчетности, отражающих оценочные обязательства организации. Выделение *задач аудита оценочных обязательств* основывается на анализе соблюдения предпосылок подготовки финансовой отчетности, предусмотренных МСА 500 «Аудиторские доказательства», т.е. предпосылок в отношении хозяйственных операций и событий, остатков по счетам бухгалтерского учета на конец периода и предпосылок в отношении представления и раскрытия информации. Кроме того, целесообразным является сегментация аудиторских задач в разрезе видов оценочных обязательств. На наш взгляд, следует выделять группы оценочных обязательств, во-первых, исходя из срока их погашения (долгосрочные и краткосрочные), во-вторых, исходя из их сущности (оценочные обязательства, связанные с текущей деятельностью организации, обязательства, связанные со стратегическим развитием организации, и оценочные обязательства, связанные со штрафными санкциями и возмещением вреда) [1–4]. Перечень задач аудита оценочных обязательств, сгруппиро-

¹ ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства», утверждено Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167 н (с посл. изм. и доп.), МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства».

² Наличие у компании надежно оцененного обязательства, урегулирование которого с большой вероятностью приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды.

³ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», утвержден приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н;

⁴ Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

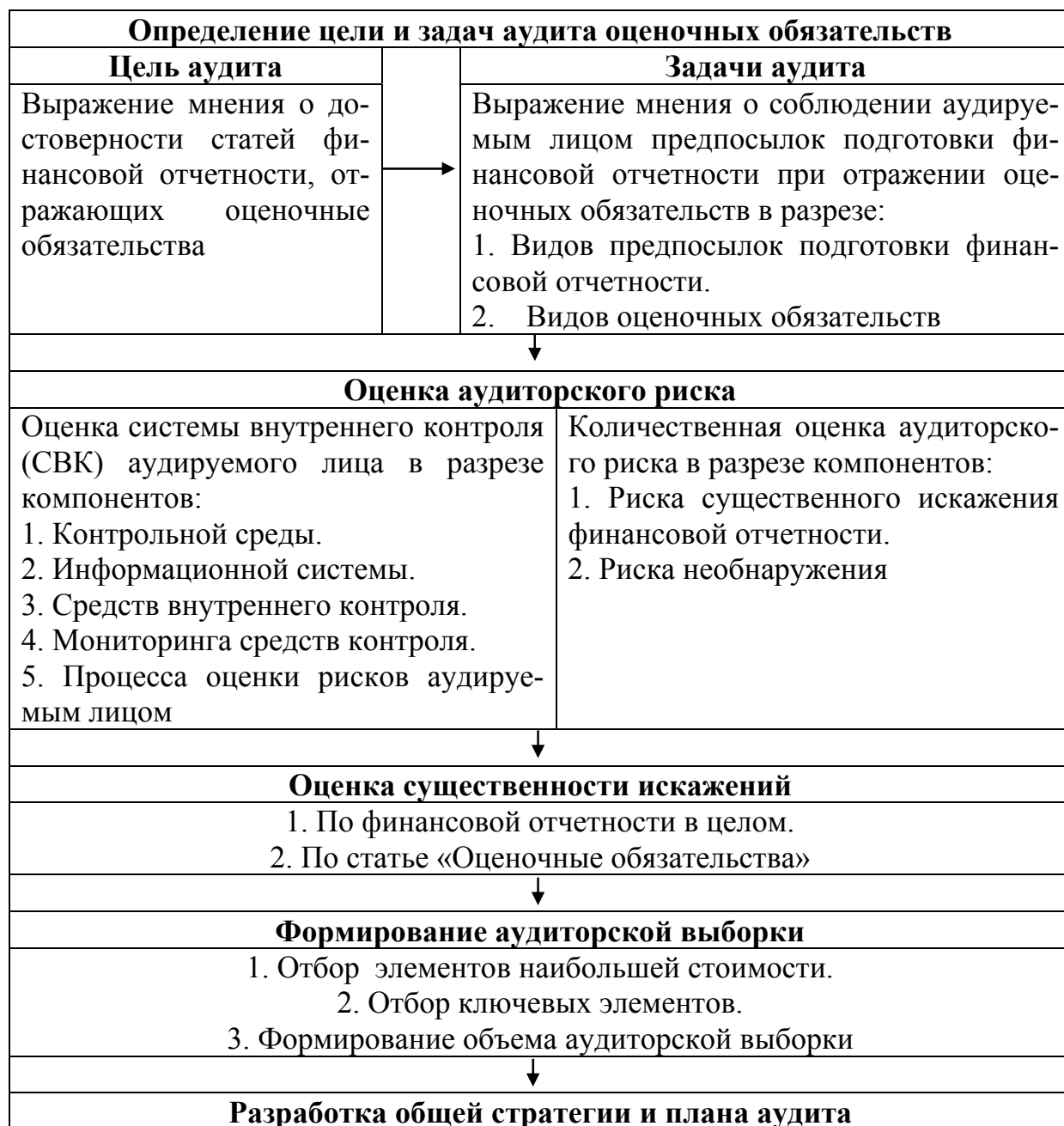


Рис. 1. Содержание этапа планирования аудита оценочных обязательств

ванных и использованием метода морфологического анализа [5], представлен в табл. 1. Первые три цифры номеров укрупненных задач в табл. 2 характеризуют вид оценочных обязательств, последняя — цель аудита.

Любой аудиторской проверке присущ *риск выражения неверного мнения* о достоверности проверенных показателей финансовой отчетности. От величины аудиторского риска зависит объем аудиторской выборки и перечень осуществляемых аудиторских процедур, поэтому этап планирования аудита начинается с оценки значения аудиторского риска.

Согласно МСА⁵ *аудиторский риск* определяется путем перемножения *риска существенного искажения*, зависящего от эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, и *риска необнаружения*, характеризующего риск допущения ошибки со стороны аудиторской организации.

⁵ Глоссарий терминов по международным стандартам, МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения организации».

Таблица 1

Задачи аудита оценочных обязательств

Код	Виды оценочных обязательств	Цели аудита – выражение мнения о достоверности финансовой отчетности исходя из анализа соблюдения предпосылок:		
		в отношении хозяйственных операций и событий	в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец периода	в отношении представления и раскрытия информации
А	Б	1	2	3
100	Долгосрочные оценочные обязательства	1001	1002	1003
101	Оценочные обязательства, связанные с текущей деятельностью организации	1011	1012	1013
111	Гарантийные обязательства	1111	1112	1113
121	Обязательство по выводу объектов из эксплуатации	1211	1212	1213
102	Оценочные обязательства, связанные со стратегическим развитием организации	1021	1022	1023
112	Обязательства вследствие реструктуризации	1121	1122	1123
103	Оценочные обязательства, связанные со штрафными санкциями и возмещением вреда	1031	1032	1033
113	Обязательства, вытекающие из налоговых споров	1131	1132	1133
123	Обязательства вследствие возмещения вреда	1231	1232	1233
133	Обязательства, возникающие из судебных споров	1331	1332	1333
143	Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов	1431	1432	1433
200	Краткосрочные оценочные обязательства	2001	2002	2003
201	Оценочные обязательства, связанные с текущей деятельностью организации	2011	2012	2013
211	Гарантийные обязательства	2111	2112	2113
221	Обязательства по выплате отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск	2211	2212	2213
231	Обязательства по выплате вознаграждений по итогам работы за год и выслугу лет	2311	2312	2313
202	Оценочные обязательства, связанные со стратегическим развитием организации	2021	2022	2023
212	Обязательства вследствие реструктуризации	2121	2122	2123
203	Оценочные обязательства, связанные со штрафными санкциями и возмещением вреда	2301	2302	2303
213	Обязательства, вытекающие из налоговых споров	2131	2132	2133
223	Обязательства вследствие возмещения вреда	2231	2232	2233
233	Обязательства, возникающие из судебных споров	2331	2332	2333
243	Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов	2431	2432	2433

Таблица 2

Обзор предлагаемых в специальной литературе методик оценки СВК

Автор / Источник	Название	Суть методики
1	2	3
Специалисты фирмы «Гориславцев и К»	Тесты «да – нет»	Формируется список вопросов, позволяющий проверить наличие функциональных элементов СВК. В случае наличия соответствующего элемента в организации ставится ответ «Да», в случае отсутствия – «Нет». Оценка СВК рассчитывается, исходя из доли положительных ответов в общем количестве вопросов
Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова [6]	Тесты с характеристиками элементов СВК	В тесте для каждого вопроса определяется три ответа, исходя из степени эффективности элемента СВК: ответ, характеризующий эффективность элемента как низкую, ответ для средней эффективности элемента и ответ, свидетельствующий о высокой эффективности компонента. Для оценки общего уровня эффективности СВК рассчитывается средняя взвешенная между количеством ответов и их степенью эффективности
Методические рекомендации по проведению проверки и оценки организации внутреннего контроля в кредитных организациях*	Тесты с балльно-весовой оценкой	Оценке эффективности каждого элемента СВК присваивается соответствующий балл: 3 – высокий уровень эффективности; 2 – средний; 1 – низкий. Общая эффективность определяется как частное от деления количества баллов, полученных по результатам оценки, на максимально возможное количество баллов
Макарова Л.Г., Штефан М.А., Ковина А.К. [5]	Многокритериальный прием с использованием метода анализа иерархий	Основой данной методики является представление задачи оценки эффективности СВК в виде дерева или сети из соответствующих групп и элементов СВК и последующее их попарное сравнение с вычислением локальных и глобальных приоритетов

* Письмо ЦБ России от 24.03.2005 № 47-Т «О Методических рекомендациях по проведению проверки и оценки организации внутреннего контроля в кредитных организациях».

Риск существенного искажения, в свою очередь, состоит из неотъемлемого риска и риска средств контроля, он может определяться на уровне финансовой отчетности в целом или отдельных ее показателей (в нашем случае – статье «Оценочные обязательства»), при этом для его расчета используется формула

$$\text{Риск существенного искажения} = 1 - \text{Эффективность СВК}. \quad (1)$$

Риск необнаружения, как правило, определяют, исходя из соотношения риска существенного искажения и допустимой величины аудиторского риска, устанавливаемого в мировой практике на уровне 5%. Полученное значение риска необнаружения используется в дальнейшем для определения объема аудиторской выборки.

$$\text{Риск необнаружения} = \text{Аудиторский риск} / \text{Риск существенного искажения}. \quad (2)$$

Наиболее распространенными в аудиторской практике и специальной литературе *методиками оценки эффективности СВК* являются *методики тестирования* (см. табл. 2). Для получения ответов на вопросы тестов СВК применяются разные инструменты: инспектирование и наблюдение за деятельностью клиента, запросы аудитора внутренним аудитора, руководству аудируемого лица, аудитора прошлых лет, аналитические процедуры и другие.

Аудитор должен подходить к оценке СВК с должным профессиональным скептицизмом [7].

Анализ представленных в табл. 2 методик оценки СВК говорит об их полном соответствии международным стандартам аудита и возможности их применения в практической деятельности аудиторских компаний. Однако все данные методики имеют существенный недостаток – они не позволяют выявить причины и последствия возникновения рисков компонентов СВК, как следствие, являясь недостаточно информативными, не дают

Таблица 3

Матрица оценки эффективности СВК в разрезе предпосылок достоверности финансовой отчетности

Элементы СВК	Количество вопросов	Предпосылки в отношении:			Эффективность компонента СВК
		хозяйствен- ных операций и событий	остатков по счетам бухгалтерского учета на конец периода	представления и раскрытия информации	
		X	Y	Z	X + Y + Z
1	2	3	4	5	6
Контрольная среда	A	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{A}$
Информационная система	B	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{B}$
Средства контроля	C	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{C}$
Процесс оценки рисков	D	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{D}$
Мониторинг средств контроля	E	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{E}$
Уровень надежности выполнения предпосылки	A + B + C + D + E	$\frac{\sum Da}{X}$	$\frac{\sum Da}{Y}$	$\frac{\sum Da}{Z}$	Уровень эффективности СВК

возможности сформулировать направления совершенствования системы контроля аудируемого лица.

Для устранения данной проблемы мы предлагаем модифицировать наиболее распространенную методику, предлагаемую аудиторской компанией «Горославцев и К», сгруппировав вопросы оценки эффективности СВК в разрезе видов предпосылок достоверности финансовой отчетности (табл. 3). Таким образом, мы преобразуем рассматриваемую методику в формат, основанный на системе матричного анализа.

Эффективность СВК и выполнения предпосылок вычисляется путем деления количества положительных ответов на вопросы оценки эффективности компонентов СВК к общему числу вопросов в блоке.

В результате вычислений в графе 6 получаются значения эффективности элементов СВК, а в нижней строке — уровни надежности выполнения каждой из предпосылок достоверности финансовой отчетности. Общий уровень эффективности СВК вычисляется как среднее арифметическое уровней эффективности элементов СВК.

Аналогичным образом можно проводить матричный анализ эффективности компонентов СВК в разрезе достижения этих компонентов поставленных перед ними задач (табл. 4):

- подготовка достоверной финансовой отчетности;
- осуществление эффективной хозяйственной деятельности;

Таблица 4

Матрица оценки эффективности СВК

Элементы СВК	Количество вопросов	Задачи компонентов СВК			Эффективность компонента СВК
		Подготовка достоверной финансовой отчетности	Осуществление эффективной хозяйственной деятельности	Соблюдение действующего законодательства и нормативных актов	
		X	Y	Z	
1	2	3	4	5	6
Контрольная среда	A	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{A}$
Информационная система	B	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{B}$
Средства контроля	C	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{C}$
Процесс оценки рисков	D	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{D}$
Мониторинг средств контроля	E	$\sum da$	$\sum da$	$\sum da$	$\frac{\sum Da}{E}$
Уровень надежности выполнения предпосылки	A + B + C + D + E	$\frac{\sum Da}{X}$	$\frac{\sum Da}{Y}$	$\frac{\sum Da}{Z}$	Уровень эффективности СВК

• соблюдение действующего законодательства и нормативных актов⁶.

Применяя матричный анализ, аудитор сможет не только оценить эффективность СВК, но также получит возможность выявить слабые места в ее организации и предложить клиенту рекомендации по ее совершенствованию.

Как уже отмечалось выше, при формировании общей стратегии и плана аудита необходимо оценить *существенность бухгалтерских искажений*. Данный вопрос регламентируется МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Оценка существенности зависит от различных факторов: назначения информации, величины показателей финансовой отчетности, обстоятельств возникновения информации, нормативного регулирования. Данная процедура является предметом профессионального суждения аудитора, при этом возможна оценка существенности как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне ее отдельных показателей, в нашем случае — на уровне строки «Оценочные обязательства».

При оценке уровня существенности аудиторы в основном используют *количественный подход*, устанавливая допустимый предел бухгалтерских ошибок в рублях (абсолютное значение уровня существенности) или в процентах (относительное значение существенности искажений). При этом уровень существенности может принимать как *точечное*, так и *диапазонное* значение. Например,

⁶ Назначение компонентов СВК сформулированы на основании МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и окружения организации».

Таблица 5

Методики оценки существенности бухгалтерских искажений

Автор/источник	Сущность методики	Подход
1	2	3
Правило (стандарт) аудиторской деятельности (ПСАД) «Существенность и аудиторский риск»	Выбираются базовые (значимые) показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности и устанавливаются относительные доли существенности по каждому из них. Рассчитывается уровень существенности по отчетности в целом и отдельным ее статьям	Дедуктивный
Внутрифирменный стандарт Полного консультационно-аудиторского товарищества «Авдеев и К»	Определяется общая величина существенности (уровень существенности по отчетности в целом) как процент от валюты баланса на конец отчетного периода. На основании общего уровня существенности рассчитываются уровни существенности по отдельным показателям отчетности	Дедуктивный
С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова [16]	Путем тестирования оценивается риск системы учета отдельных показателей отчетности (под риском понимается вероятность появления ошибки в бухгалтерском учете). На основании полученных значений риска системы учета определяются доли (относительные значения) существенности отдельных показателей отчетности	Индуктивный
Н.Д. Бровкина, М.В. Мельник [17]	Определяются значимые статьи баланса. Устанавливаются значения уровня существенности для значимых статей баланса. Рассчитывается уровень существенности для отчетности в целом путем суммирования полученных в предыдущем действии значений	Индуктивный
В.А. Скородумов [14]	В качестве основы применяется методика, предложенная в ПСАД «Существенность и аудиторский риск». Базовые показатели определяются на основе расчета среднего арифметического значения статей баланса и отчета о финансовых результатах. Минимальное количество базовых показателей не может быть меньше трех	Дедуктивный
Е.А. Мизиковский, Ю.В. Граница [11]	Используется методика поправочных коэффициентов, основанная на применении прогнозных значений базовых показателей. Прогнозные значения базовых показателей рассчитываются с использованием эмпирических данных	Дедуктивный
А.Е. Иванов, А.М. Кресина [9]	Оценка уровней существенности основывается на применении факторного анализа и математических моделей. Предлагается вычисление трех уровней существенности: уровня совокупных неисправленных искажений, рабочего уровня существенности и общего уровня существенности	Дедуктивный
С.И. Жминько, А.В. Петух [8]	Предлагается четырехуровневая модель оценки существенности. Суммы значительных ошибок рассчитываются с использованием коэффициента автономии и рентабельности	Дедуктивный
А.В. Петух [12]	Предлагает три варианта расчета уровня существенности: 1) «отраслевая методика» – основана на выборе наиболее характерного для конкретного предприятия показателя и умножения данного показателя на рекомендованный уровень существенности в процентах; 2) «выбор наименьшего показателя» – для расчета уровня существенности используется методика ПСАД «Существенность и аудиторский риск», в качестве уровня существенности выбирается наименьшее значение базового показателя для расчета существенности ($\Pi(C)$); 3) «возведение в степень» – уровень существенности рассчитывается по формуле $G = 16 \cdot N^{2/3}$, где G – уровень существенности; N – наибольшее значение из двух: валюта баланса или валовой объем реализации без НДС	Дедуктивный

Таблица 6

Зависимость доли существенности и величины риска существенного искажения

Количественная оценка риска существенного искажения, %	Качественная оценка риска существенного искажения	Доля существенности по статье «Оценочные обязательства», %
1	2	3
10	Низкий	5
20	Низкий	5
30	Низкий	5
40	Средний	4
50	Средний	4
60	Средний	3
70	Высокий	2
80	Высокий	2
90	Высокий	2

можно установить уровень существенности в сумме 1 млн руб. (данное значение является точечным абсолютным уровнем существенности) или в размере 5–10% от того или иного показателя отчетности (пример диапазонного значения уровня существенности). *Качественный подход* к оценке существенности искажений отражает характер бухгалтерских ошибок. Примерами качественных искажений в учете оценочных обязательств являются недостаточное (неполное) описание учетной политики в части методики оценки оценочных обязательств; отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица и др.

Как отмечалось выше, *количественная* оценка существенности зависит от разнообразных факторов, поэтому действующие международные стандарты не устанавливают единого подхода к данной процедуре. Аудиторским фирмам (индивидуальным аудиторам) рекомендуется для этой цели разрабатывать внутренние аудиторские стандарты. В современной литературе данный вопрос изучался различными авторами [8–15].

В мировой практике предлагается два подхода к оценке существенности искажений информации: *дедуктивный* (основан на оценке существенности искажений информации финансовой отчетности в целом с последующим ее распределением между

значимыми статьями проверяемой отчетности) и *индуктивный* (рассчитывается существенность искажений по значимым статьям проверяемой отчетности, а затем путем суммирования полученных значений определяется существенность искажений финансовой отчетности в целом).

В современной российской литературе также предлагаются разнообразные варианты методик оценки существенности искажений информации, практически все они строятся на дедуктивном подходе (табл. 5).

Самый распространенный вариант оценки уровня существенности в нашей стране — подход, предложенный в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск». Считаем, что согласованность данного подхода с содержанием международных стандартов аудита позволяют его использовать и сегодня, в том числе в аудите оценочных обязательств. Однако более верным, на наш взгляд, будет использование методики, предложенной С.М. Бычковой, А.В. Газарян и Г.И. Козловой, т.е. установление уровня существенности отдельно по строке «Оценочные обязательства» на основе значения риска системы учета (табл. 6). Более того, мы предлагаем немного модифицировать данный подход, поставив в зависимость долю существенности от риска существенного искажения, определенного на основе тестирования эффективности СВК.

В связи с тем, что показатель «Оценочные обязательства» подвержен высокому риску искажения,

Таблица 7

Состав аудиторской выборки

№ п/п	Составляющие аудиторской выборки	Количество	Комментарий
1	Элементы наибольшей стоимости	100%	Объекты, в размере 75% от УС
2	Ключевые элементы	100%	Нетипичные для компании оценочные обязательства
3	Прочие элементы	$ЭВ = (ОС - ЭН - ЭК) \cdot (1 + Рн) / (УС \cdot 0,75)$	Отбираются случайным образом

доли существенности по отношению к нему должны быть минимальными, т.е. на уровне 2–5% от величины показателя в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении) на конец проверяемого отчетного периода.

Согласно МСА 530 «Аудиторская выборка» аудиторская проверка может осуществляться либо *сплошным способом*, когда риски существенного искажения велики, либо *выборочным методом*, с сокращением объемов проверяемой совокупности. Данное требование распространяется и на статью «Оценочные обязательства», которой, с одной стороны, присущ высокий риск существенного искажения, что значительно увеличивает объем выборки по сравнению с другими статьями отчетности. С другой стороны — большой объем первичной документации по учету оценочных обязательств, существенное количество видов оценочных обязательств затрудняет применение сплошной проверки, делает ее неэффективной и нерациональной.

Важно понимать, что международные стандарты аудита не определяют методики подготовки и проведения выборочной проверки, поэтому перед каждой аудиторской компанией стоит задача разработки собственных внутрифирменных стандартов по данному вопросу. Технологию построения аудиторской выборки можно представить в виде совокупности действий: определение генеральной совокупности, ее стратификация и определение состава элементов аудиторской выборки.

В перечень объектов генеральной совокупности аудита оценочных обязательств входят документы, подтверждающие наличие обязательств, возникших в прошлых периодах, следствием которых стало формирование оценочных обязательств (договоры, решения суда, анонсированная стратегия и политика компании) и бухгалтерские справки-расчеты, отражающие методику расчета сумм оценочных обязательств.

Стратификация объектов аудита оценочных обязательств, как уже отмечалось выше, осуществляется в разрезе видов оценочных обязательств (см. табл. 1). Более того, эффективность стратификации повысится при распределении объектов генеральной совокупности в разрезе хозяйственных операций, отражаемых в учете оценочных обязательств. Совокупность хозяйственных операций может быть систематизирована посредством формирования схемы бизнес-процесса аудируемого участка (рис. 2).

В состав элементов аудиторской выборки, на наш взгляд, обязательно должны попасть элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы. К первым следует отнести документы, на основании которых сформированы оценочные обязательства в размере 75% и более от рассчитанного ранее уровня существенности. К ключевым элементам целесообразно отнести нетипичные для организации оценочные обязательства (например, обязательства, которые возникли в текущем отчетном периоде впервые, или обязательства, по которым изменилась внутрифирменная методика расчета). Как правило, нетипичные операции содержат в себе риск появления ошибок и искажений. Из оставшихся объектов генеральной совокупности (после отбора элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов) необходимо *случайным образом* отобрать прочие элементы аудиторской выборки, количество которых, на наш взгляд, необходимо определять по формуле

$$ЭВ = (ОС - ЭН - ЭК) \cdot (1 + Рн) / (УС \cdot 0,75), \quad (3)$$

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; Рн — риск необнаружения; УС — уровень существенности по статье «Оценочные обязательства».

Вход	Бизнес-процесс	Выход
Первоначальное признание оценочного обязательства		
Возникновение обязывающего события:	Первоначальная оценка величины оценочного обязательства	Бухгалтерская справка-расчет величины оценочного обязательства
1. Продажа товара с обязательствами по гарантиям.		
2. Возникновение обязательства по предоставлению отпуска работникам.		
3. Утверждение Положения о премировании.		
4. Принятие решения о реструктуризации организации и другие.		
Бухгалтерская справка-расчет величины оценочного обязательства	Внесение информации в карточку учета оценочного обязательства	Карточка учета оценочного обязательства
Изменение величины оценочного обязательства		
Возникновение событий, в результате которых необходимо изменить величину оценочного обязательства	Оценка величины оценочного обязательства с учетом изменений в результате возникших событий	Бухгалтерская справка-расчет для пересчета величины оценочного обязательства
Бухгалтерская справка-расчет для пересчета величины оценочного обязательства	Внесение информации в карточку учета оценочного обязательства	Карточка учета оценочного обязательства
Погашение оценочного обязательства		
Наступление событий, требующих погашения оценочного обязательства	Погашение оценочного обязательства	Бухгалтерская справка-расчет по погашению оценочного обязательства
1. Обращение покупателя с просьбой предоставления гарантийного ремонта и обслуживания.		
2. Выплата отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск.		
3. Выплата премий по итогам работы за год и выслугу лет.		
4. Погашение обязательств в рамках реструктуризации организации.		
5. Прекращение признания оценочного обязательства в связи с окончанием срока действия обязывающего события и др.	Внесение информации в карточку учета оценочного обязательства	Карточка учета оценочного обязательства
Бухгалтерская справка-расчет по погашению оценочного обязательства		

Рис. 2. Схема бизнес-процесса хозяйственных операций с оценочными обязательствами

Таблица 8

Перечень аудиторских процедур по существу, выполняемых в ходе аудита оценочных обязательств

Наименование процедуры	Комментарий	Документы хозяйствующего субъекта
Нормативная проверка учетной политики в части оценочных обязательств	Проверка наличия в учетной политике необходимых положений об оценочных обязательствах (перечень, способы оценки и т.п.)	Учетная политика организации
Фактическая проверка наличия обязывающих условий для признания оценочных обязательств	Запросы руководству и персоналу организации, анализ договоров с контрагентами и т.п.	Договоры на поставку продукции / товаров / работ / услуг; трудовые договоры, судебные иски и проч.
Нормативная проверка правильности отнесения обязательств к оценочным	Анализ карточек учета признанных оценочных обязательств, анализ выполнения критериев признания, предусмотренных действующими стандартами	Карточки учета оценочных обязательств, бухгалтерские справки
Синтаксическая проверка правильности документирования хозяйственных операций по учету оценочных обязательств	Анализ содержания первичных документов по учету оценочных обязательств, правильности их оформления	Бухгалтерские справки-расчеты
Нормативная проверка правильности оценки величины оценочных обязательств	Анализ соответствия методов оценки оценочных обязательств, зафиксированных в учетной политике и применяемых в учете, экспертиза методик оценки	Бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика
Встречная проверка (прослеживание) отражения в отчетности операций с оценочными обязательствами	Сравнение сумм, зафиксированных в первичных документах, с данными регистров учета и отчетности по статье «Оценочные обязательства»	Карточки учета оценочных обязательств, анализ счета 96, ведомости, главные книги, бухгалтерские справки, расходные первичные документы
Проверка полноты отражения в отчетности информации об оценочных обязательствах	Анализ отчетной документации по оценочным обязательствам в соответствии с перечнем необходимой к раскрытию информации согласно действующим стандартам	Карточки учета оценочных обязательств, бухгалтерские справки, пояснения к бухгалтерскому балансу (отчету о финансовом положении)
Нормативная проверка налоговой отчетности в части оценочных обязательств	Анализ налоговых регистров, сравнение с требованиями нормативных актов	Налоговые декларации и налоговые регистры по налогу на прибыль

Таким образом, элементы выборки в аудите оценочных обязательств будут представлены в табл. 7.

По итогам оценки аудиторского риска и уровня существенности, отбора объектов аудиторской выборки формируется *общая стратегия* (именуемая в российской практике планом аудита) и *план аудита* (более известный в нашей стране под названием «программа аудита»). В связи с тем, что

международные стандарты не регламентируют форму данных документов и их обязательные реквизиты, считаем, что аудиторские организации при переходе на МСА могут использовать формы, ранее разработанные согласно национальным стандартам. Так, в стратегии аудита необходимо определить направления проверки в разрезе всех видов оценочных обязательств. Помощью в подготовке данного документа долж-

на статью группировка задач, рассмотренная ранее. В плане аудита фиксируются аудиторские процедуры по существу, реализация которых позволит сформулировать мнение по итогам проверки (табл. 8).

Подводя итоги, можно сделать следующие выводы:

- переход национальной системы аудита на международные стандарты определяет необходимость уточнения внутрифирменных методик аудита, однако, несмотря на некоторые терминологические различия международных и отечественных стандартов, по существу они близки друг другу;
- в ходе планирования аудита оценочных обязательств основной акцент необходимо сделать

на оценку эффективности системы внутреннего контроля и связанного с ней риска существенных искажений, так как данные показатели ложатся в основу формирования объема аудиторской выборки и определения перечня проводимых аудиторских процедур по существу;

- грамотные методические рекомендации по планированию аудита различных участков, в том числе оценочных обязательств, обеспечивают аудитора необходимыми теоретическими и практическими материалами для сбора необходимых и достаточных аудиторских доказательств с целью выражения мнения о достоверности отражения данных объектов в бухгалтерском учете и подготовки рекомендаций аудируемому лицу по совершенствованию их учета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Аманжолова Б.А., Лищук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности: аналитические процедуры // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 5. С. 1–13.
2. Иванова Т. Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2011. № 6. С. 11–18.
3. Мизиковский Е.А., Граница Ю.В. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности в организации // Аудиторские ведомости. 2003. № 8. С. 50–56.
4. Штефан М.А., Замотаева О.А. Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 31. С. 2–16.
5. Макарова Л.Г., Штефан М.А., Ковина А.К. Основы аудита. Самоучитель. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2013. 406 с.
6. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: учеб. пособие. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
7. Горячева О.П. Профессиональный скептицизм в оценке эффективности системы внутреннего контроля // Финансовая экономика. 2011. № 5–6. С. 65–70.
8. Жминько С.И., Петух А.В. Существенность в аудите: многоуровневый подход // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 39. С. 2–8.
9. Иванов А.Е., Кресина А.М. Оценка уровня существенности информации бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 30. С. 51–58.
10. Макарова Л.Г. Существенность информации и подходы к ее оценке // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 47. С. 5–15.
11. Мизиковский Е.А., Граница Ю.В. Уровень существенности и оценка значимости учетных объектов // Аудиторские ведомости. 2010. № 7. С. 11–19.
12. Петух А.В. Развитие методики определения уровня существенности в аудите сельскохозяйственных организаций // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 10. С. 33–44.
13. Руденко И.В. Уровень существенности в аудите: методы определения // Аудиторские ведомости. 2009. № 12. С. 16–22.
14. Скородумов В.А. Как правильно оценить приемлемый уровень существенности // Аудиторские ведомости. 2014. № 6. С. 4–12.
15. Соколов Я.В. Существенность в аудите // Аудиторские ведомости. 2014. № 6. С. 12–19.
16. Бычкова С.М., Газарян А.В., Козлова Г.И. Основы аудита: учебник / под ред. Я.В. Соколова. М.: Бухгалтерский учет, 2000.
17. Бровкина Н.Д., Мельник М.В. Практический аудит. М.: ИНФРА-М, 2008.

REFERENCES

1. Amanzholova B.A., Lishchuk E.N. Audit uslovykh faktov khozyaystvennoy deyatel'nosti: analiticheskiye protsedury [Audit of economic activity contingencies: analytical procedures]. *Audit i finansovyi analiz — Audit and Financial Analysis*, 2009, no. 5, pp. 1–13 (in Russian).
2. Ivanova T. Otsenochnyye obyazatel'stva, uslovyne aktivy i uslovyne obyazatel'stva [Estimated liabilities, contingent assets and contingent liabilities]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov — Bulletin of Professional Accountants*, 2011, no. 6, pp. 11–18 (in Russian).
3. Mizikovskiy E.A., Granitsa Yu.V. Audit uslovykh faktov khozyaystvennoy deyatel'nosti v organizatsii [Audit of economic activity contingencies in a company]. *Auditorskiye vedomosti — Audit Journal*, 2003, no. 8, pp. 50–56 (in Russian).
4. Shtefan M.A., Zamotayeva O.A. Rezervy, uslovyne obyazatel'stva i uslovyne aktivy v sootvetstvii s rossiyskimi i mezhdunarodnymi standartami: priznaniye, otsenka, otrazheniye v otchetnosti [Reserves, contingent liabilities and contingent assets in compliance with Russian and international standards: recognition, measurement, reporting]. *Mezhdunarodnyi Bukhgalterskiy Uchet — International Accounting*, 2011, no. 31, pp. 2–16 (in Russian).
5. Makarova L.G., Shtefan M.A., Kovina A.K. Osnovy audita. Samouchitel' [Principles of Audit. Self-Study Book]. Moscow, Higher School of Economics Publishing House, 2013, 406 p. (in Russian).
6. Danilevskiy Yu.A., Shapiguzov S.M., Remizov N.A. Starovoitova E.V. Audit: uchebnoye posobiye [Audit: a manual]. Moscow, ID FBK-Press, 2002. (in Russian).
7. Goryacheva O.P. Professional'nyy skeptitsizm v otsenke effektivnosti sistemy vnutrennego kontrolya [Professional skepticism in assessing the internal control system effectiveness]. *Finansovaya ekonomika — Financial Economics*, 2011, no. 5–6, pp. 65–70 (in Russian).
8. Zhminko S.I., Petukh A.V. Sushchestvennost' v audite: mnogourovnevnyi podkhod [Materiality in the audit: a multilevel approach]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskiy uchet — International Accounting*, 2011, no. 39, pp. 2–8 (in Russian).
9. Ivanov A.E., Kresina A.M. Otsenka urovnya sushchestvennosti informatsii bukhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti pri provedenii audita na osnove analiza finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti organizatsii [Assessment of information materiality of the accounting (financial) reporting in conducting an audit based on the analysis of the financial and economic activities of a company]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet — International Accounting*, 2013, no. 30, pp. 51–58 (in Russian).
10. Makarova L.G. Sushchestvennost' informatsii i podkhody k yeye otsenke [Materiality of information and approaches to its assessment]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika — Economic Analysis: Theory and Practice*, 2013, no. 47, pp. 5–15 (in Russian).
11. Mizikovskiy E.A., Granitsa Yu.V. Uroven' sushchestvennosti i otsenka znachimosti uchetykh ob"yektov [Materiality level and assessment of the accounting object significance]. *Auditorskiye vedomosti — Audit Journal*, 2010, no. 7, pp. 11–19 (in Russian).
12. Petukh A.V. Razvitiye metodiki opredeleniya urovnya sushchestvennosti v audite sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy [Development of methods for determining the materiality level in the audit of agricultural companies]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet — International Accounting*, 2012, no. 10, pp. 33–44 (in Russian).
13. Rudenko I.V. Uroven' sushchestvennosti v audite: metody opredeleniya [The materiality level in audit: methods for its determination]. *Auditorskiye vedomosti — Audit Journal*, 2009, no. 12, pp. 16–22 (in Russian).
14. Skorodumov V.A. Kak pravil'no otsenit' priyemlemyy uroven' sushchestvennosti [How to estimate the acceptable materiality level correctly]. *Auditorskiye vedomosti — Audit Journal*, 2014, no. 6, pp. 4–12 (in Russian).
15. Sokolov Y.V. Sushchestvennost' v audite [Materiality in the audit]. *Auditorskiye vedomosti — Audit Journal*, 2014, no. 6, pp. 12–19 (in Russian).
16. Bychkova S.M., Gazaryan A.V., Kozlova G.I. Osnovy audita: uchebnik / pod red. Ya.V. Sokolova [Principles of audit: a textbook / ed. Ya.V. Sokolov]. Moscow, Bukhgalterskiy uchet Publishing House, 2000 (in Russian).
17. Brovkina N.D., Melnik M.V. Prakticheskiy audit [Practical audit]. Moscow, INFRA-M, 2008 (in Russian).