

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов
Направление подготовки 38.04.01 – Экономика

Направленность (профиль) образова-
тельной программы «Финансы, учет
и _____ налогообложение»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ Е.А. Самойлова

«_____» _____ 2018 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему: Бухгалтерский учет и методика аудита оценочных обязательств

Исполнитель студент группы 671 ОЗМ	_____	О.В. Панькова
	(подпись, дата)	
Руководитель профессор, к.э.н.	_____	С.Б. Бокач
	(подпись, дата)	
Руководитель научного содержания программы магистратуры доцент, к.э.н	_____	О.А. Цепелев
	(подпись, дата)	
Нормоконтроль ассистент	_____	С.Ю. Колупаева
	(подпись, дата)	
Рецензент зам. гл. бух. филиала АО «ДРСК» - «АЭС»	_____	А.В. Розанова
	(подпись, дата)	

Благовещенск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет _____
Кафедра _____

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой

_____ И.О. Фамилия
подпись
« _____ » _____ 201__ г.

ЗАДАНИЕ

К магистерской диссертации студента _____

1. Тема магистерской диссертации _____

(утверждено приказом от _____ № _____)

2. Срок сдачи студентом законченной работы _____

3. Исходные данные к магистерской диссертации _____

4. Содержание магистерской диссертации (перечень подлежащий проработке вопросов):

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц графиков, схем, программных продуктов, иллюстрированного материала и т.п.) _____

6. Консультанты по магистерской диссертации (с указанием относящихся к ним разделов)

7. Дата выдачи задания _____

Руководитель магистерской диссертации _____
Фамилия, Имя, Отчество, ученая степень, ученое звание

Задание принял к исполнению (дата): _____
(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Магистерская диссертация содержит 131 с., 12 рисунков, 37 таблиц, 71 источник, 20 приложений.

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, АУДИТ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ, АНАЛИЗ, РСБУ, МСФО, ВЕЛИЧИНА ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, МЕТОДЫ АУДИТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, РИСК-АУДИТ, СВК, СУЩЕСТВЕННОСТЬ, АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА, АУДИТОРСКИЕ РИСКИ

Цель магистерской диссертации – исследование бухгалтерского учёта оценочных обязательств и методики их аудита, разработка рекомендаций по их совершенствованию на примере АО «ДРСК».

Объектом исследования является акционерное общество «Дальневосточная распределительная сетевая компания».

Предмет исследования – методика аудита оценочных обязательств и действующая система их бухгалтерского учета в АО «ДРСК».

В данной работе были изучены основные теоретические и практические аспекты бухгалтерского учёта и аудита оценочных обязательств, опираясь на актуальность исследования.

В процессе практического исследования с применением существующих методик, были выявлены их достоинства и недостатки, а также разработана эффективная методика оценки эффективности системы внутреннего контроля с позиции риск-аудита, предложенная к внедрению в деятельность службы внутреннего аудита АО «ДРСК».

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Теоретические основы аудита и бухгалтерского учёта оценочных обязательств	9
1.1 Экономическая сущность оценочных обязательств по МСФО и РСБУ	9
1.2 Теория экономического анализа оценочных обязательств	13
1.3 Задачи, цель и нормативное регулирование учёта и аудита оценочных обязательств	20
1.4 Методология аудита и бухгалтерского учета оценочных обязательств	25
2. Оценка экономического потенциала АО «ДРСК»	42
2.1 Краткая характеристика деятельности компании АО «ДРСК»	42
2.2 Анализ финансового состояния АО «ДРСК»	45
2.3 Анализ оценочных обязательств АО «ДРСК»	62
2.3.1 Горизонтальный и вертикальный анализ оценочных обязательств в АО «ДРСК»	62
2.3.2 Коэффициентный анализ оценочных обязательств	66
2.3.3 Влияние величины оценочных обязательств на ликвидность	67
3 Анализ системы учета и аудита оценочных обязательств	70
3.1 Система бухгалтерского учета оценочных обязательств в АО «ДРСК»	70
3.2 Оценка существенности искажений отчетности АО «ДРСК», эффективности СВК, аудиторского риска и выборки	75
3.3 План и программа аудита оценочных обязательств, апробация аудиторских процедур	83
3.4 Риск-аудит как методика для оценки эффективности СВК и рекомендации по совершенствованию данной системы в АО «ДРСК»	87
Заключение	92
Библиографический список	98

Приложение А	Задачи бухгалтерского учёта и аудита оценочных обязательств	105
Приложение Б	Виды первичных документов, используемых для учета операций с оценочными обязательствами	107
Приложение В	Бухгалтерский баланс АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.	108
Приложение Г	Результаты горизонтального и вертикального анализа баланса АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.	110
Приложение Д	Результаты горизонтального и вертикального анализа отчета о финансовых результатах АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.	111
Приложение Е	Отчет о финансовых результатах за 2015-2017 гг.	112
Приложение Ж	Пояснения к бухгалтерской финансовой отчетности за 2015-2017 годы: Оценочные обязательства	116
Приложение К	Группировка активов и пассивов баланса с включением оценочных обязательств различные группы ликвидности	117
Приложение Л	Фрагмент Учётной политики АО «ДРСК» за 2017 г.	119
Приложение М	Фрагмент Плана счетов АО «ДРСК» за 2017 г.	120
Приложение Н	Справка-расчет оценочного обязательства на отпуск	121
Приложение П	Расходный кассовый ордер на выдачу компенсации работнику за неиспользованный отпуск	122
Приложение Р	Бухгалтерская справка по использованию средств на оплату отпусков	123
Приложение С	Акт инвентаризации расчетов по счету 96.02	124
Приложение Т	Тест оценки элемента СВК (контрольная среда)	125
Приложение У	Тест оценки элемента СВК информационной системы	126
Приложение Ф	Тест оценки элемента СВК (средства контроля операций по оценочным обязательствам)	127
Приложение Х	Значение коэффициентов для проверки сальдо, объем выборки для проверки оборотов по счетам	128

Приложение Ц Общие процедуры аудита оценочных обязательств	129
Приложение Ч Отчет о проверке магистерской диссертации в системе «Антиплагиат»	130

ВВЕДЕНИЕ

Правильное отражение оценочных обязательств – критерий достоверности отчетности любой организации. В настоящее время не существует законодательно закрепленных методик расчета величины оценочного обязательства, что вызывает потребность в создании единой комплексной системы анализа оценочных обязательств для улучшения достоверности информации. Кроме того, эта статья с позиции бухгалтерского учёта является достаточно специфической статьёй, а с позиции аудита - достаточно рискованной. Переход законодательства на международные нормы и правила в рамках учёта и аудита оценочных обязательств вызывает ряд открытых вопросов, требующих отдельного изучения.

Предоставление некорректных, неполных или недостоверных данных об оценочных обязательствах могут привести к заключению о недостоверности бухгалтерской отчетности. Данные строки финансовой отчетности являются оценочными значениями и имеют высокую вероятность искажения информации. Поэтому их анализ и правильный учёт в компании увеличивают шансы фирмы получить положительное заключение эксперта (аудитора) касательно этого объекта учёта. В тоже время отсутствие единых законодательно закрепленных методик усложняет процесс аудита данной статьи и требует тщательного изучения и совершенствования, что и является актуальностью данного исследования.

Объектом исследования является акционерное общество «Дальневосточная распределительная сетевая компания».

Предмет исследования – методика аудита оценочных обязательств и действующая система их бухгалтерского учета в АО «ДРСК».

Цель магистерской диссертации – исследование бухгалтерского учёта оценочных обязательств и методики их аудита, разработка рекомендаций по их совершенствованию на примере АО «ДРСК».

Для выполнения цели были поставлены следующие задачи:

- 1) определить экономическую сущность оценочных обязательств по международным и российским стандартам, цель и задачи их аудита, учёта, а также роль и методологию анализа оценочных обязательств; изучить нормативно-правовое регулирование, методологию аудита и учёта оценочных обязательств;
- 2) провести анализ экономического потенциала АО «ДРСК», включая детальный комплексный анализ оценочных обязательств, а также системы учета оценочных обязательств, действующей в АО «ДРСК»;
- 3) применить различные методики по оценке существенности бухгалтерских искажений, эффективности СВК, аудиторского риска, выборки на примере АО «ДРСК», составлен план и программа аудита оценочных обязательств, апробированы аудиторские процедуры;
- 4) разработать рекомендации по совершенствованию методик аудита в отношении оценочных обязательств.

Теоретической и методологической основой написания работы послужили законодательные акты в отношении учета и аудита оценочных обязательств, российские положения по бухгалтерскому учету и аудиту, международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита, рекомендации разработчиков автоматизированных программ, публикации, монографии и авторефераты российских ученых в области экономики.

Информационной базой исследования выступают законодательные и нормативные акты, научные работы по бухгалтерскому учету и анализу, а также данные бухгалтерской и статистической отчетности АО «ДРСК».

В работе использовались такие общенаучные методы исследования, как метод анализа и синтеза; методы экономического анализа с использованием комплексного подхода; метод сравнения, дающий возможность сопоставить изучаемые процессы, их субъекты, объекты, способы и механизмы взаимодей-

ствия; метод группировки, позволяющий укрупнить различные факторы и элементы одной системы; метод индукции и дедукции, позволяющий подходить к анализу различных областей с различных сторон; экономико-математическое моделирование, который использовался при выявлении факторов, влияющих на величину оценочных обязательств; анализ документов, правовых актов, регламентирующих учёт и аудит оценочных обязательств.

Научная новизна данного исследования заключается в детализированном изучении существующих методик аудита оценочных обязательств, выявлены их значения и обоснованность, а также разработаны рекомендации и эффективная методика оценки системы внутреннего контроля, обоснована рациональность ее внедрения.

Практическая значимость исследования состоит в обосновании организационных и методических основ аудита и бухгалтерского учета оценочных обязательств на предприятии. Отдельные выводы и предложения могут быть использованы в деятельности предприятий для грамотного построения системы контроля аудируемого лица и правильного учета оценочных обязательств.

Структура данной работы включает в себя введение, три главы основной части, заключение, список использованных источников и приложений.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

1.1 Экономическая сущность оценочных обязательств по МСФО и РСБУ

В Российской Федерации любая организация обязуется систематизировать финансово-экономическую информацию деятельности и предоставлять ее в контролирующие органы. В данном случае каждая фирма испытывает необходимость создания отчетности. В первую очередь нужно учитывать российские принципы бухгалтерского учета, законодательно устанавливающиеся российскими стандартами бухгалтерской отчетности (РСБУ), которые в свою очередь регламентируются № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учёте».¹

На международной арене существует единая система оформления и предоставления отчетности, называемая Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Данная система считается более востребованной, отражающей более реалистичное положение деятельности компании, её место на рынке и экономическую эффективность.

Важную роль во взаимодействии и противопоставлении этих двух систем, а именно РСБУ и МСФО, является реформация российской экономики, которая предполагает активное развитие межгосударственных экономических отношений. В связи с этим появляется необходимость предоставления экономической информации для иностранных инвесторов, которые готовы вкладывать денежные средства в капитал российских компаний. Такой организацией является

¹ Там же ФЗ № 402-ФЗ.

объект исследования АО «ДРСК», который помимо представления бухгалтерской отчетности в соответствии с РСБУ, с 2008 г. составляет информацию по международным стандартам.

В результате, с позиции действий компаний, всё большему числу фирм необходимо учитывать, как российские положения, так и международные стандарты. С позиции действий государства, РСБУ ежегодно меняет законодательство в пользу МСФО. Это означает, что из года в год, различий между этими системами становится меньше.

Эти изменения безусловно влияют на отдельные объекты бухгалтерского учёта. В связи с выбранной темой исследования было рассмотрено понятие и условия формирования оценочных обязательств с позиций двух систем.

Для этой цели применяются два документа: ПБУ 8/2008 (Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы») и IAS 37 (Международный стандарт финансовой отчетности «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»). Сразу стоит выявить разницу между условными обязательствами, а также активами и оценочными обязательствами. Понятие «условный» используется как определение активов или обязательств, которые не смогут подлежать признанию, так как их наличие подтверждается только в том случае, когда некоторые будущие события наступают или не наступают. Эти обязательства (активы) имеют достаточно вероятностный характер, в отличие от оценочных обязательств, которые как предполагается, подлежат оценке.²

Кроме того, необходимо отметить, что российское положение по бухгалтерскому учету пришло на смену ПБУ 8/2001 «Условные акты хозяйственной деятельности», который учитывал только «условные» факты с неопределенной вероятностью наступления. Это говорит о совершенствовании российского бухгалтерского учета, о появлении новых обязательств, которые необходимо оценить достоверно.

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

Чтобы наглядно проанализировать и сравнить сведения и критерии признания оценочных обязательств, данные были занесены сравнительную таблицу 1, содержащую информацию по формированию оценочных обязательств, в соответствии с российскими и международными стандартами.

Таблица 1 – Понятие, признание и формирование оценочных обязательств по российским и международным стандартам

Содержание документа	ПБУ 8/2010	МСФО 37	Наличие существенных различий
1 Понятие	Обязательство, величина и срок которого не определён	Обязательство, величина и срок которого не определён	нет
2 Признание (условия)	существование неизбежных обязанностей (следствие прошлых событий)	существование юридической или обусловленной практикой обязанности (следствие прошлых событий)	нет
	существование вероятного использования экономических выгод организации для погашения обязательства	является вероятным значением, которое в будущем может быть использовано на выбытие ресурсов	нет
	существование обоснованной оценки величины обязательства	существование расчетной оценки величины обязательства	нет
3 Возникновение	В соответствии с нормами законодательства	В соответствии с нормами законодательства	нет
	В результате установившейся прошлой практики, при принятии определенных обязательств	В результате установившейся прошлой практики, при принятии определенных обязательств	нет
4 Отражение в учёте	Расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы, включение в стоимость актива.	Расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы, включение в стоимость актива.	нет
5 Определение величины	средневзвешенная величина (среднее из произведений значений из набора на вероятность)	средневзвешенная величина (среднее из произведений значений из набора на вероятность)	нет
	при равной вероятности значений в интервале – средняя из наибольшего и наименьшего значения	взвешивания результатов по степени вероятности ³	да

³ Международный стандарт финансовой отчетности «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (IAS 37) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2015 г. № 217н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

В соответствии с проведенным сравнительным анализом, существенных различий касаясь понятия, признания и формирования оценочных обязательств, обнаружено только в части определения величины (оценка) обязательства.

Российские стандарты приписывают использовать метод среднего значения (из набора значений или значений в интервале). Международный стандарт помимо данных методов, регламентирует так называемый метод «ожидаемого значения», с применением степени вероятности.

На практике применение различных методов оценки может отразиться на результате. Например, фирма является участником судебного разбирательства и оценивает (на основе экспертного заключения) сумму потерь при проигрыше дела (с вероятностью 95 %) в 2000 тыс. руб. - при исходе возмещения прямых потерь истца, в 4000 тыс. руб. (с вероятностью 5 %) – при исходе выплаты упущенных выгод и прямых потерь.

В соответствии с методикой средневзвешенной величины по ПБУ 8/2008 величина оценочного обязательства составит 2100 тыс. рублей. В соответствии с международными стандартами оценочное обязательство признается в сумме 2000 тыс. руб., так как эта величина имеет наибольшую вероятность.

Несмотря на то, что вероятность второго исхода мала, при допущении его наступления, компания будет обязана выплатить 4000 тыс. руб. Величина оценочного обязательства будет являться недостаточной для погашения. Это значит, что организация, полагаясь на мнение экспертов, применяя обе методики, все равно имеет риски убытка в будущем. Можно сделать вывод об условности данных оценок.

Оба документа используют понятие «дисконтирование». Обязательство оценивается по приведённой стоимости (с применением ставки дисконтирования) в том случае, если компании необходимо покрыть (исполнить) обязательства не ранее чем через год или другой даты указанной в учетной политике по

российским стандартам. По международным стандартам в тех случаях, когда влияние временной стоимости обязательств – существенно.⁴

Дисконтирование – это метод определения стоимости будущего денежного потока с использованием приведенных стоимостей выплат по обязательствам к определенному моменту времени.⁵

Если применяется дисконтирование, значение обязательства увеличивается в каждом периоде, признается как процентный расход. Ставка дисконта – доналоговая, отражающая временную стоимость и влияние рисков.

Величина оценочных обязательств входит в состав балансовых статей, и их отражение – критерий достоверности отчетности. Это говорит о том, что их значение должно быть оценено максимально достоверно с учетом рисков и неопределенностей. Эти факторы фирма должна раскрыть по каждому оценочному обязательству.

1.2 Теория экономического анализа оценочных обязательств

Помимо необходимости достоверной оценки оценочного обязательства, существует актуальность проведения их анализа, главной целью которого служит оценка полученных результатов, с последующим повышением и совершенствованием эффективности деятельности фирмы.

Ключевыми направлениями достижения такой эффективности являются направления анализа, которые позволят выявить как данный объект учета влияет на деятельность фирмы. В данном случае, оценочные обязательства занимают значительную долю в составе отчётности и имеют вероятность наступления, что говорит о том, что в будущем компания должна погасить его, максимально сократив возможные риски и влияние на отчетность.⁶

Стоит отметить, что тема анализа оценочных обязательств раскрыта только в трудах ученых, на законодательном уровне представлены лишь «условные» методики оценки для его формирования.

⁴ Ухтеева Н.А. Особенности применения МСФО 37 // На пути к международным стандартам. 2017. № 10. С. 25.

⁵ Иноземцева Ю.А. Дисконтирование оценочных обязательств и долговых финансовых вложений // Главная книга. 2014. № 6. С. 16.

⁶ Ефимова О.В. Анализ финансовой отчетности. М. 2013. С. 269.

Так, например, Шишкова Н.А., предлагает проведение такого анализа поэтапно. К тому же автор предполагает применение комплексной оценки оценочных обязательств наиболее эффективной.⁷

Алгоритм проведения анализа по методике Шишковой Н.А. представлен в таблице 2.

Таблица 2 - Алгоритм проведения анализа оценочных обязательств по методике Шишковой Н.А.

Этап анализа	Наименование	Содержание
1	Определение периода времени	Выявление календарных сроков, сопоставимость показателей
2	Сбор информации	Выявление достаточности, полноты информации для анализа
3	Выявление направлений анализа	Выбор методик анализа

Первый этап предполагает выявление сроков, временного периода, необходимого для исследования.

Второй этап подразумевает сбор информации, необходимой для анализа, который также включает проверку документов на предмет достаточности. Этот этап включает:

- 1) сбор, подготовку;
- 2) изучение общей информации об оценочных обязательствах (условия признания, сроки обязательств, разновидности и т.д.);
- 3) методика создания;
- 4) формирование, анализ стоимостной информации.

Источниками информации являются финансовая отчетность, учетная политика, регистры бухгалтерского учёта касаясь оценочных обязательств, первичные учётные документы. На третьем этапе определяются процессы анализа, т.е. какие методики анализа будут использованы для целей исследования. Этот алгоритм является достаточно развернутым. Он основывается на стандартных процедурах проведения анализа любого показателя отчетности и не предпола-

⁷ Шишкова Н.А. Методика анализа оценочных обязательств // Уникальные исследования XXI века. 2015. № 5. С. 6.

гает выявления специфических целей проведения анализа, специфику деятельности предприятий, широту охвата анализа.

Чумаченко М.И. описывает анализ оценочных обязательств с позиции комплексной оценки, что является достаточно рациональным, т.к. значение этого обязательства входит в состав источников имущества организации и может влиять на все показатели эффективности деятельности фирмы.⁸

Автор предлагает использовать методики анализа, представленные в таблице 3.

Таблица 3 - Методики анализа оценочных обязательств, рекомендуемые Чумаченко М.И.

Методика анализа	Сущность	Процедуры
1 Вертикальный анализ	Определения значимости данного показателя в составе общей валюты баланса	Анализ и динамика удельного веса оценочных обязательств в составе баланса
2 Горизонтальный анализ	Определения изменения величины показателя за определенный период, сопоставление с изменением других показателей	Анализ и динамика относительных и абсолютных отклонений показателя
3 Анализ оборачиваемости и использования	Определение эффективности использования, покрытия	Расчет коэффициентов

При проведении горизонтального анализа рекомендуется сопоставлять полученные темпы роста (прироста) с изменением других показателей, например, стоимости внеоборотных активов, увеличении среднесписочной численности персонала, заработной платы.

Анализ оборачиваемости и использования оценочных обязательств предполагает расчёт 3 коэффициентов: коэффициент оборачиваемости в днях (планового и фактического); коэффициент использования оценочного обязательства; коэффициент покрытия оценочного обязательства.

Первый коэффициент предполагает выявление времени (в днях), которое использует фирма для отражения и признания обязательства и рассчитывается по формуле 1.

⁸ Чумаченко М.И. Анализ величины оценочных обязательств как завершающий этап комплексной системы учёта оценочных обязательств организации // Приволжский научный вестник. 2016. №8. С. 95.

$$D = \frac{ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{план}) - ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{факт})}{ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{план})} \quad (1)$$

где D - отклонение планируемого от фактического значения оборачиваемости;

$ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{план})$ - планируемое значение оборачиваемости обязательств, в днях;

$ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{факт})$ - фактическое значение оборачиваемости обязательств, в днях.

Отклонение по оборачиваемости является существенным, если его значение составляет более 10 %, что говорит о наличии резервов повышения оборачиваемости оценочных обязательств.

Планируемые и фактические значения определяются по формулам 2 и 3.

$$ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{план}) = \frac{S_{\text{план(исп)}} \times N}{S_{\text{план(сфор)}}} \quad (2)$$

где $S_{\text{план(оформ)}}$ - средняя величина планируемого сформированного оценочного обязательства;

N - количество дней периода;

$S_{\text{план(исп)}}$ - средняя величина планируемого использованного оценочного обязательства.

$$ОБ_{\text{оц.об.}}(\text{факт}) = \frac{S_{\text{факт(исп)}} \times N}{S_{\text{факт(сфор)}}} \quad (3)$$

где $S_{\text{факт(сформ)}}$ - средняя величина фактически сформированного обязательства;

N - количество дней периода;

$S_{\text{факт(исп)}}$ - средняя величина фактически использованного обязательства.

Анализ покрытия оценочными обязательствами расходов осуществляется с применением расчета коэффициента покрытия (отношение понесенных расходов, не покрытых обязательством к общей сумме понесенных расходов по формуле 4.

$$K_{\text{покр}} = \frac{R}{S} \quad (4)$$

где R - расходы, не покрытые оценочным обязательством;

S - значение оценочного обязательства в момент его использования.

Расчет этого коэффициент предполагает, что оценочные обязательства не должны быть занижены и данный расчет может вывить искажение при их формировании. Рациональным будет также провести сравнительный анализ данных коэффициентов за определенный период, например, 3 года.

Применение этих методик анализа является рациональным действием. Дополнением в данном случае может послужить первоочерёдный анализ динамики и структуры оценочных обязательств с позиции их состава. Ведь, очевидно, что каждый вид оценочного обязательства имеет свою специфику, сроки и зависят от различных статей отчетности, так же как по-разному влияют на них. Очевидно, что каждый вид оценочного обязательства имеет специфические риски и неопределенности, что также необходимо учитывать, например, когда экономист проводит анализ структуры того или иного обязательства. После проведенных мероприятий можно оценить влияние значения оценочных обязательств на основные показатели эффективности деятельности, например, ликвидности.

При оценке ликвидности баланса используют коэффициенты ликвидности. При этом известно, что методика их применения имеет недостатки: активы, которые имеют различную степень ликвидности, делятся на общую сумму обязательств, которые являются краткосрочными и имеют сроки погашения от 0 до 12 месяцев. Это приводит к несоответствию срока превращения активов в деньги к сроку погашения обязательств. Это искажает итоговые результаты анализа ликвидности. Для решения этой проблемы, сопоставляют группы статей актива и пассива баланса. Обязательства фирмы группируют по признаку срочности, а активы – по признаку скорости реализации.

Имущество и источники его формирования, в соответствии с кодами типовой формы баланса, утвержденной Приказом Минфина России от 2.07.2010 г.

№ 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», группируют в 4 группы.⁹ Примечательным является то, что разные источники предлагают включение тех или иных статей баланса (включая оценочные обязательства) в разные группы, что по сути является допущением искажения действительности. Для изучения данного вопроса, были исследованы две различные методики распределения статей баланса по уровню ликвидности (Таблица 4).

Таблица 4 - Распределения статей баланса по уровню ликвидности по методикам «ФинЭкАнализ», «IT Аудит: Аудитор» и Пелюшкевич М.Л.

Наименование статьи	Группы статей баланса по уровню ликвидности							
	«ФинЭкАнализ», «IT Аудит: Аудитор» ¹⁰				Пелюшкевич М.Л. ¹¹			
<i>Активы</i>	A1	A2	A3	A4	A1	A2	A3	A4
Денежные средства	+				+			
Краткосрочные финансовые вложения	+				+			
Дебиторская задолженность		+				+		
Прочие активы		+				+		
Запасы			+				+	
НДС			+				+	
Долгосрочные финансовые вложения			+				+	
Внеоборотные активы				+				+
<i>Пассивы</i>	П1	П2	П3	П4	П1	П2	П3	П4
Кредиторская задолженность	+				+			
Краткосрочные кредиты и займы		+				+		
Долгосрочные кредиты и займы			+				+	
Капитал и резервы				+				+
Оценочные обязательства			+			+		

В таблице наглядно представлено, что оценочные обязательства по разным методикам включаются в разные группы. В последствии это повлияет как на относительных показателей, так и в целом на ликвидность.

Например, по методике, рекомендованной специальными автоматизированными системами анализа «ФинЭкАнализ» и «IT Аудит: Аудитор», они включаются в состав П3, несмотря на то, что эта группа является достаточно устойчивой с длительным периодом оборота, в то время как оценочные обяза-

⁹ О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 2.06.2010 № 66н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

¹⁰ Горшенин В.П. Влияние оценочных обязательств на показатели ликвидности: проблемы и решения // Вестник ЗабГУ. 2015. №11. С. 96.

¹¹ Пелюшкевич М.Л. Экономический анализ. М. 2014. С. 256.

тельства необходимо исполнить по мере наступления возможного будущего события. Эти обязательства могут корректироваться в течение года, делится на краткосрочные и долгосрочные, менять свою структуру. Это отражается на общей картине ликвидности фирмы.

Стоит заметить, что другие авторы включают оценочные обязательства в группы П4 и даже П2. Если рассчитать ликвидность, делением А4 на П4, то срок исполнения обязательств, может наступить раньше, чем срок превращения активов. Значит в тех или иных случаях ситуация касемо ликвидности будет различна. Поэтому важной задачей анализа влияния оценочных обязательств на платежеспособность и ликвидность фирмы является правильное их отображение в той или иной группе для получения наиболее достоверного результата и говорит о необходимости расчета ликвидности по нескольким методикам для полноты имеющейся информации.

Из этого можно сделать вывод, что влияние оценочных обязательств напрямую влияет на финансовую устойчивость и ликвидность предприятия, что обуславливает проведение данного анализа. В следующей главе данной работы был проведен анализ оценочных обязательств по данным методикам при использовании бухгалтерских данных отчетности АО «ДРСК» как объекта исследования.

К итоговым мероприятиям комплексного анализа оценочных обязательств можно отнести:

1. Составление итогового отчета, содержащего общие сведения о проведенном анализе и расчеты;
2. Выявление недостатков и упущений при формировании, использовании оценочных обязательств, негативных влияний величины обязательств на показатели эффективности деятельности, нерациональность динамики и структуры в сопоставлении с другими показателями;
3. Выявления предложений по совершенствованию формирования, использования, величины оценочных обязательств;

4. Систематизация предложений и разработка мероприятий по их выполнения.

Применение комплексного подхода в части анализа оценочных обязательств направлено на совершенствование методик их учета и аудита, которые должны включать в себя процедуры правильного учета данных объектов, контроля их величины, и, с точки зрения аудита, достоверного значения данного обязательства. Эта система предполагает эффективное управление данного объекта учёта.

1.3 Нормативное регулирование учёта и аудита оценочных обязательств

Нормативно-правовое регулирование учёта и аудита осуществляется на международном и национальном уровне. В свою очередь национальный имеет четыре основных уровня в иерархической последовательности. Стоит заметить, что многие национальные документы по-своему содержанию приближаются к международным, некоторые являются их дословным переводом, некоторые – вовсе были отменены российским законодательством в пользу международных документов.

Всё это связано с реформацией современной российской экономики, её адаптации к развитию международных экономических отношений, увеличивая заинтересованность инвесторов в участии деятельности российских компаний, давая возможность получить необходимую информацию с достоверными сведениями, доступную, принятую по общепринятым международным стандартам.

Нормативно-правовое регулирование учёта оценочных обязательств представлено в таблице 5.

Таблица 5 - Нормативно-правовое регулирование учёта оценочных обязательств

Международный уровень
Международный стандарт финансовой отчетности «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (IAS 37) Приказ Минфина РФ от 28.12.2015 г. № 217н.
Национальный уровень

I	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями от 29 июля 2018 г.) Принят Государственной думой
	Налоговый кодекс РФ часть первая от 31.06.1998 г. № 146-ФЗ, часть вторая от 5.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 12, 27 ноября 2018 г.) Принят Государственной думой
	Гражданский кодекс РФ часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ, часть третья от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ и часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 19, 29 июля, 3 августа 2018 г.) Принят Государственной думой
	Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 11.10.2018 г.) Принят Государственной думой
II	Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (с изменениями и дополнениями от 11 апреля 2018 г.) Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н
	Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ8/2010) (с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.) Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н
	Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) (с изменениями и дополнениями от 25 октября 2010 г.) Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н
III	Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49
	Методические рекомендации МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работ- никами» Принят Комитетом БМЦ по толкованиям 9 сентября 2011 г.
	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н
IV	Внутренние документы организации

На международном уровне учёт оценочных обязательств регулирует Международный стандарт финансовой отчетности «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (IAS 37). Наравне с ПБУ 8/2010, документ предусматривает все основные моменты, связанные с оценочными обязательства, раскрывая их сущность и специфику.

В российской практике в первую очередь рассматриваются документы на законодательном уровне. Таким документом является Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает основные правила для ведения бухгалтерского учёта в РФ.¹²

¹² Там же ФЗ № 402-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ регламентирует и регулирует правовые отношения участников экономической деятельности.¹³ Налоговый кодекс формирует информацию об объектах учёта, а также регулирует учёт расходов для формирования резервов на оплату отпусков, который является оценочным обязательством.¹⁴ Тему отпусков, а также вознаграждений, детально затрагивает Трудовой кодекс РФ, который вводит в действие основные моменты трудовых отношений между работником и работодателем.

На втором уровне учёт оценочных обязательств регулируют российские стандарты (положения) по бухгалтерскому учёту. Положение по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и его связь с международным стандартом были рассмотрены ранее.

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации предусматривает общие правила организации учёта компании.¹⁵

Положение по бухгалтерскому учёту «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) регламентирует информацию об изменении величины оценочных обязательств.¹⁶

В таблице представлены примеры основных ПБУ, связанных с учётом оценочных обязательств. Кроме того, существуют другие положения, которые также касаются оценочных обязательств, например, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы и другие.

Третий уровень включает в себя методологические рекомендации для учёта оценочных обязательств. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по применению, утвержденный приказом Минфина РФ, предполагает единые подходы к форми-

¹³ Там же Гражданский кодекс.

¹⁴ Там же Налоговый кодекс.

¹⁵ Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

¹⁶ Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

рованию, применению плана счетов и отражению хозяйственных операций. Он регламентирует отражение сумм оценочных обязательств на 96 счете «Резервы предстоящих расходов» и его корреспонденцию.¹⁷

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств устанавливают правила инвентаризации оценочных обязательств.¹⁸

Методические рекомендации МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» включают в себя некоторые методы расчета и порядок отражения в учёте оценочных обязательства по вознаграждениям и отпускам.¹⁹

Последний уровень включает внутрифирменные документы, такие как учетная политика организации, устав организации. Так, например, в учетной политике АО «ДРСК» представлен порядок действующего бухгалтерского учёта по каждому объекту. Данный документ представляет собой таблицу с наименованием элемента учётной политики, способами (формами) его учёта в организации и ссылками на нормативные акты, служащие основанием. Стоит заметить, что элементом учетной политики является не сам объект учета, а основные направления и ключевые моменты, связанные с ним. Так, например, в данном документе элементами учетной политики являются «Виды оценочных значений», «Расчет оценочных значений», «Изменение оценочных значений» и другие.²⁰

Все эти документы раскрывают и затрагивают основные моменты, связанные с бухгалтерским учётом оценочных обязательств. Аудит, в свою очередь, являясь деятельностью по проверке соблюдения нормативно-правовых

¹⁷ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от от 31.10. 2000 г. № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

¹⁸ Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

¹⁹ Методические рекомендации «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» МР-1-КПТ [Электронный ресурс] : принят Комитетом БМЦ по толкованиям 9.09.2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

²⁰ Об утверждении учётной политики для целей бухгалтерского учёта на 2017 г.: приказ руководителя АО «ДРСК» от 31.05.2018 № 185.

актов и прочих экономических документов в области бухгалтерского учёта, также основывается на нормах и правилах вышеприведенной нормативно-правовой базы.²¹

На международном уровне аудит оценочных обязательств регулирует Международный стандарт аудита «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (ISA 540), утвержденный международной федерацией бухгалтеров (IFAC) от 15.12.2009 г. № 217н.

В Российской Федерации основным документом, который регламентирует аудиторскую деятельность, является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ.²² Он представляет собой документ, содержащий все основные требования к аудиторской деятельности, раскрывая основные понятия аудита, права и обязанности аудиторской организации и аудируемого лица. Это говорит о том, что раскрытия информации об аудите конкретных объектов учёта (например, оценочных обязательств) в нем не содержится.

Долгое время на втором уровне нормативно-правовой базой аудита, являлись федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД) и федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД). Например, ранее действующий ФПСАД 21 «Особенности аудита оценочных значений» определял какие аудиторские процедуры имеют место быть при аудите оценочных значений, информацию об общей и детальной проверке этих процедур, оценку результатов. Как следствие, этот стандарт в взаимосвязи с другими стандартами, применялся в практике аудита оценочных обязательств как отдельного объекта учёта

С 1 января 2018 г. приказом Министерства Финансов РФ действие данных документов было приостановлено, и они были признаны утратившими силу. На смену им Международные стандарты аудита были признаны подлежа-

²¹ Бровкина Н.Д., Мельник М.В. Практический аудит. М. ИНФРА-М, 2016. С. 280.

²² Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

щими применению в РФ и являются обязательными для аудиторов, аудиторских организаций, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Как результат, МСА 540, о котором говорилось ранее, является единственным документом, который может быть применён в рамках аудита оценочных обязательств на территории нашей страны. Ссылаясь на некоторые другие международные стандарты (например, МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»), этот документ содержит обязанности аудитора по их аудиту (с учетом оценки справедливой стоимости); раскрытия достоверной информации в отчетности; требования, указания по выявлению искажений и признаков предвзятости руководства и многие другие основные моменты аудита оценочных значений.²³

1.4 Цель, задачи и методология аудита и бухгалтерского учета оценочных обязательств

Бухгалтерский учёт и аудит являются сложными взаимосвязанными системами, существование которых необходимо для деятельности любой компании. Как все науки, эти системы имеют свой методологический аппарат, который направлен на изучение не только общей картины экономической ситуации в компании, но и на отдельные объекты хозяйствования фирмы.²⁴

Для выявления цели и задач учёта и аудита оценочных обязательств были изучены и систематизированы нормативно-правовые документы, рассмотренные в предыдущем пункте. Результаты рассмотренного вопроса представлены в таблице 6.

Таблица 6 - Цели и задачи учёта и аудита оценочных обязательств

²³ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

²⁴ Суглобов А.Е. Бухгалтерский учёт и аудит. М. КНОРУС, 2017. С. 496.

Элемент методологического аппарата	Бухгалтерский учёт оценочных обязательств	Аудит оценочных обязательств
Цель	Формирование своевременной, достоверной информации об оценочных обязательствах, необходимой для принятия управленческих решений и контроля за их реализацией.	Получение надлежащих аудиторских доказательств для выражения мнения о достоверности статей отчетности, отражающих оценочные обязательства
Задачи	1. Соблюдения законодательства при проведении хозяйственных операций с оценочными обязательствами	1. Проверка достоверности действующего бухгалтерского, налогового учёта оценочных обязательств и отчетности
	2. Формирование полной, достоверной, правильно документально оформленной информации об оценочных обязательствах, включая правильную оценку величины	2. Проверка правильности документального оформления хозяйственных операций и внутрифирменных документов
	3. Выявление резервов компании для обеспечения необходимой величины оценочных обязательств	3. Проверка соблюдения нормативно-правовой базы касательно оценочных обязательств
	4. Своевременно предотвращение негативных явлений финансово-хозяйственной деятельности, влияющих на величину оценочных обязательств	4. Проверка по результатам экономического анализа оценочных обязательств (достоверность величины, рациональность применения методики по расчету обязательств и т.д.)
	5. Равномерное включение расходов на формирование оценочного обязательства в издержки производства	5. Заключение и разработка обоснованных предложений по совершенствованию организации систем бухгалтерского, налогового учёта, а также действующей в компании системы контроля касательно оценочных обязательств

По данной таблице можно сделать вывод, что задачи бухгалтерского учёта оценочных обязательств и задачи их аудита взаимосвязаны и имеют единые направления изучения. Кроме того, их можно укрупнить и выделить на основе изучения краткосрочных и долгосрочных оценочных обязательств, применяя индикаторы для каждой задачи (Приложение А).²⁵

Это выделение позволит экономисту (бухгалтеру, аудитору) исключить те обязательства, которые не формируются в компании, четко и быстро сформу-

²⁵ Иванова Т.И. Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2016. № 7. С. 11.

лизовать задачи для конкретной организации и специфики его действенного учета оценочных обязательств. Например, код 11041 соответствует действий с позиции задачи бухгалтерского учета и отвечает за соблюдения законодательства в рамках бухгалтерского учёта краткосрочных обязательств по выплате отпускных. Структура кодировки задач бухгалтерского учета и аудита представлена на рисунке 1.

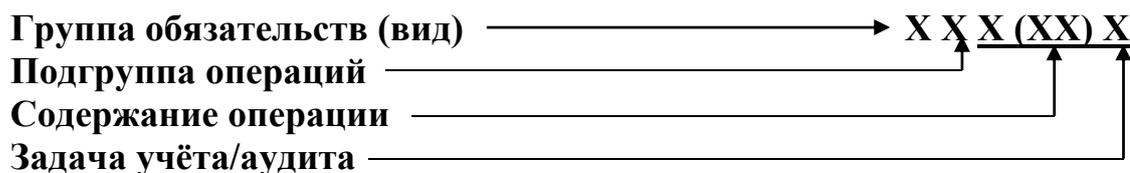


Рисунок 1 – Структура кодировки задач бухгалтерского учета и аудита

Каждой задаче бухгалтерского учета оценочных обязательств соответствует определенная задача аудита. Например, при постановке задачи по формировании необходимой достоверной информации об оценочных обязательствах в целях бухгалтерского учета, ставиться задача аудит о проверки такой информации на достоверность и полноту. Тоже самое касается правильности оформления, ориентировку на нормативно-правовую базу, правильного формирования и изменения величины оценочного обязательства и т.д.

Можно сделать вывод о том, что правильная постановка задач бухгалтерского учёта и их решение является основой для решения аудиторских задач в пользу компании.²⁶ Ведь от того как организацией ведет бухгалтерский учёт зависит какое заключение сделает аудитор. Также для аудита необходимо учитывать задачи и цель налогового учета того или иного объекта хозяйствования.

Для того, чтобы изучить методологию учета и аудита оценочных обязательств, в первую очередь нужно понять какие методы бухгалтерского учета используются при составлении информации.

²⁶ Мизиковский Е.А. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности в организации // Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С. 53.

Метод бухгалтерского учета – это система приемов идентификации учётных объектов организации, их систематизации, обобщения, оценки, записи и группировки, отражающие хозяйственную деятельность фирмы.²⁷

Отдельные способы и приема – составные элементы метода. Для целей бухгалтерского учета выделяют элементы, представленные на рисунке 2.



Рисунок 2 - Элементы метода бухгалтерского учета

Инвентаризация и документирование как метод бухгалтерского учёта формирует информационное обеспечение для дальнейшего построения учёта. Все хозяйственные факты и операции документируются непрерывно, так как это является основным принципом бухгалтерского учета.²⁸

Благодаря документированию фирма формирует информацию надлежащим образом в полном объеме. Для учёта оценочных обязательств организация формирует два вида документов, представленных в таблице 7.²⁹ Виды первичных документов, используемых для учета операций с оценочными обязательствами представлены в Приложении Б.

Таблица 7 – Документы, используемые для учёта оценочных обязательств

²⁷ Мельникова Л.А. Организация учета финансовых резервов хозяйствующих субъектов. М. Про-Софт-М, 2017. С. 137.

²⁸ Гиляровская Л.Т. Методология и организация бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях рыночной экономики: монография. М. Современная экономика и право, 2016. С. 214.

²⁹ Мизиковский И.Е. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов государственных (муниципальных) учреждений // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 6. С. 37.

Тип документов	Понятие	Основание создания (пример)
1 Первичные	Свидетельство, доказательство совершения хозяйственного факта в отношении оценочного обязательства	- формирование оценочных обязательств; - использование оценочных обязательств; - списание оценочных обязательств; - подтверждение расходов фирмы на урегулирования оценочного обязательства.
2 Сводные	Документы, составленные на основе обобщения первичных документов, являются сводными регистрами бухгалтерского учёта.	Обобщение информации, содержащейся в первичных документах.

По таблице можно сделать вывод о том, что в первую очередь при наступлении факта хозяйственной деятельности компания фиксирует их в первичных документах. После, организация формирует обобщенную информацию и составляет сводные документы. Основными сводными документами при учёте оценочных обязательств являются главные книги и журналы ордера по счету 96 (Резервы предстоящих расходов).

Для периодической проверки наличия данного обязательства проводят инвентаризацию. Международные стандарты не устанавливают порядок ее проведения, но предписывают их пересмотр на конец отчетного периода (с применением наилучшей отчетной оценки), а в п.23 Положения по бухгалтерскому учёту сказано, что оценочное обязательство (его величина и признание) подлежат проверке в конце отчётного года, в т.ч. при наступлении новых событий. Кроме того, МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» регламентирует инвентаризацию как основную процедуру контроля для выявления и предотвращения искажений учётной информации.³⁰

Стоимостное измерение оценочных обязательств, как элемент метода, реализуется через оценку и калькулирование. Оценка оценочных обязательств по международным и национальным стандартам была рассмотрена ранее. Для каждого оценочного обязательства в бухгалтерской (финансовой) отчетности

³⁰ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Оценка рисков и внутренний контроль» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

информация раскрывается отдельно, поэтому калькулирование для данного объекта учета не применяется.³¹

Для систематизации информации, ее группировки и отражения в бухгалтерском учете используются счета и двойная запись. Счет 96 (Резервы предстоящих расходов) служит для учёта оценочных обязательств, которые в зависимости от своего характера либо включаются в активы организации, либо в расходы (по обычной деятельности или прочие).³² Принцип двойной записи отражается в корреспонденции данного счета с другими счетами и определяет любое действие компании в отношении оценочного обязательства.

В конечном счете, информация систематизируется и заносится в финансовую отчетность компании, где отражается величина данного обязательства на отчетную дату. При этом организация заносит информацию об оценочных обязательствах не только в Бухгалтерский баланс, а также раскрывает полную информацию о сформированной, погашенной и остаточной величине каждого вида оценочного обязательства в отдельном Приложении к бухгалтерской (финансовой) отчетности, именуемом «Оценочные обязательства».³³ В третьей главе данной работы будет рассмотрена действующая система бухгалтерского учета оценочных обязательств в АО «ДРСК».

Чтобы выявить методологию аудиторских значений, изначально нужно определить какие этапы аудита можно выделить при его проведении (Рисунок 3).

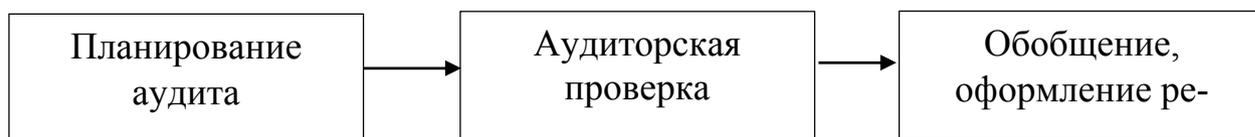


Рисунок 3 - Этапы проведения аудита

³¹ Волкова И.Н. Формирование и отражение оценочных обязательств по оплате отпусков // Молочнохозяйственный вестник. 2014. № 2. С. 73.

³² Куликова Л.И. Оценочные обязательства: признание в учете и оценка // Бухгалтерский учет. 2017. № 5. С. 30.

³³ Ясменко, Г.Н. Бухгалтерский финансовый учет. М: – КГЭУ, 2016. С. 363.

Планирование аудита – важнейший фундаментальный этап аудита. Для целей аудита оценочных обязательств на этом этапе даётся предварительная оценка бухгалтерской отчетности, внутренних документов фирмы (учётная политика, документы, касающиеся оценочных значений).³⁴

Этот этап содержит в первую очередь постановку целей и задач аудита, определение уровня существенности, оценка аудиторского риска, существенности искажения, формирование выборки. Конечным элементом планирования аудита является разработка плана и программы аудита.³⁵

МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» под её пониманием предполагает вероятность определения наличия ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности и оценку ее влияния на дальнейшие принятия решений. В ФЗ «Об аудиторской деятельности» это понятие определяется как «степень точности, достоверности данных».³⁶ В свою очередь при её оценке выявляются ошибки, допустимый уровень которых является уровнем существенности. Он определяется для отчетности в целом (согласно МСА 320), так и для отдельных групп операций, остатков на счетах, случаев раскрытия информации в конкретных ситуациях, которая имеют влияние на экономические решения пользователей.

Для определения этого уровня существуют различные методики как на законодательном и рекомендательном уровне, так и в трудах ученых-экономистов (Таблица 8).

Таблица 8 – Методики расчета уровня существенности

Методика расчета	Сущность	Используемый метод	Автор (документ)
как среднего показателя	Среднее значение – доля (процент) от	дедукция	МСА 320 «Существенность при пла-

³⁴ Аманжолова, Б.А. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности: аналитические процедуры // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 5. С. 13.

³⁵ Граница Ю.В. Аудит фактов хозяйственной деятельности в организации // Аудиторские ведомости. 2016. № 8. С. 32.

³⁶ Там же ФЗ № 307-ФЗ.

	базовых величин		нировании и проведении аудита» ³⁷
как средневзвешенного значения	Средневзвешенная (доля) от базовых величин (по рангу важности)	дедукция	Бондаренко В.И. ³⁸
как доли наиболее важного показателя	Доля наиболее важного показателя	индукция	С.М. Бычкова ³⁹
с использованием дополнительных расчетов	Применение поправочных коэффициентов	дедукция	Мизиковский Е.А. ⁴⁰
	Применение коэффициентов автономии и рентабельности	дедукция	А.В. Петух ⁴¹
	Применение факторного анализа и математических моделей	дедукция	А.Е. Иванов ⁴²

Как показывает таблица в основном на международном и национальном уровнях применяются дедуктивные методики расчета уровня существенности, предполагающий оценку существенности финансовой отчетности в целом.

Для более точной оценки существенности таких рисков статей как оценочные значения рекомендуется применять индуктивную методику, которая использует значимые статьи отчетности, в последующем суммы которых определяют уровень искажений по финансовой отчетности в целом.

Оценочные значения подвержены достаточно высокому риску искажения. Доли существенности по ним должны быть на уровне 2-5 %, т.е. минимальными.

Концепция обоснованной уверенности аудитора предполагает, что при проведении аудита не существует абсолютной уверенности отсутствия искаже-

³⁷ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Существенность при планировании и проведении аудита» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

³⁸ Бондаренко В.И. Оценка уровня существенности при планировании аудиторской проверки // Аудитор. 2017. № 10. С. 32.

³⁹ Бычкова, С.М. Основы аудита: учебник. М. Бухгалтерский учет. 2015. С. 463.

⁴⁰ Мизиковский Е.А. Уровень существенности и оценка значимости учетных объектов // Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С. 14.

⁴¹ Петух А.В. Развитие методики определения уровня существенности в аудите сельскохозяйственных организаций // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 15. С. 34.

⁴² Иванов, А.Е. Оценка уровня существенности информации бухгалтерской отчетности при проведении аудита на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 30. С. 51.

ний.⁴³ Для этого существует система аудиторских рисков в аудите, составляющие которых представлены на рисунке 4.

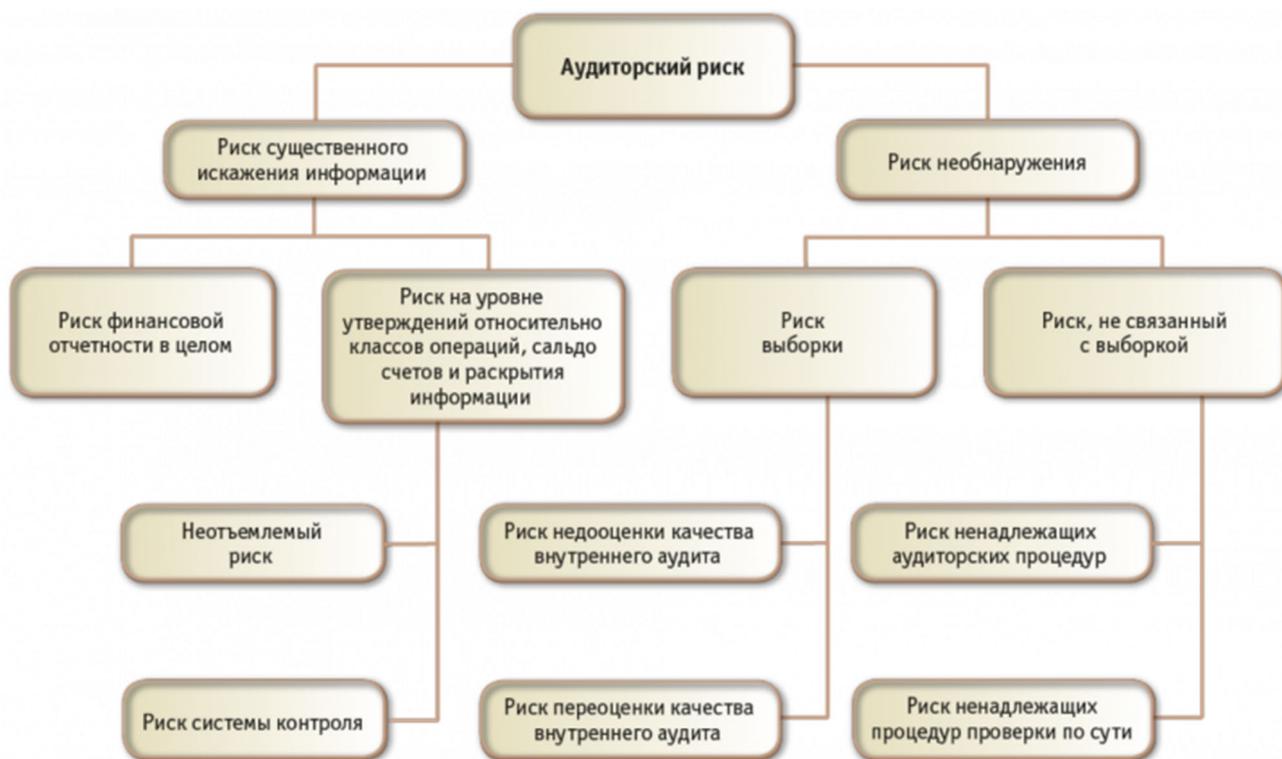


Рисунок 4 – Система аудиторских рисков

Оценка аудиторского риска оценивает СВК (Систему внутреннего контроля) в контрольной, информационной среде, средства внутреннего контроля и мониторинга, а также рисков (включая риски существенного искажения и необнаружения).

СВК – сформированная и исполняемая специальными службами компании система, существующая с целью обеспечения уверенности в надежности, эффективности операции и достоверности финансовой отчетности фирмы. Для оценки системы внутреннего контроля применяются методики тестирования, инструментами которых могут являются:

- наблюдение за деятельностью компании;

⁴³ Чопчиян Н.С. Модель расчета аудиторского риска // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2015. № 10. С. 129.

- аналитические процедуры;
- запросы в службу внутреннего аудита;
- запросы руководству. аудиторам прошлых лет и т.д.

На рисунке 5 представлены основные составляющие системы внутреннего контроля фирмы.



Рисунок 5 - Система внутреннего контроля фирмы

Для аудитора наибольшее значение имеют такие элементы как информационная, контрольная среда и средства контроля. В научной литературе существует множество методик проведения тестирования этих элементов. Наиболее распространённые из них представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Методики по оценки внутренней системы контроля

№ п/п	Название методики	Сущность	Источник
1	«Да-нет»	Расчет доли положительных ответов на заранее сформированный список вопросов на наличие того или иного элемента СВК	Аудиторская компания «Гориславцев и К»

2	Характеристики элементов СВК	Каждый вопрос имеет три ответа, описывающие разные степени эффективности того или иного элемента системы внутреннего контроля. Уровень эффективности – средневзвешенная между числом ответов и степенью эффективности элементов.	Шапигузов С.М. ⁴⁴
3	Метод анализа иерархий	СВК представляется в виде дерева, состоящего из групп и элементов СВК. Эффективность оценивается попарным сравнением с выявлением приоритетов	Макарова Л.Г. ⁴⁵

Как видно из таблицы, все методики разработанные на основе проведения тестирования. Данные методики являются рациональными и могут применяться на практике, но, в тоже время, не все методики позволяют определить причины и дальнейшие последствия возникновения рисков различных элементов СВК, т.е. не являются достаточно информационно полными.

В практической части данной работы, будет использована одна из методик, разработанная аудиторской фирмой «Гориславцев и К», и выявлена рациональность ее применения.⁴⁶

По МСА 200 и МСА аудиторский риск представляет собой перемножения двух видов рисков – существенного искажения и необнаружения.⁴⁷⁴⁸ Первый зависит от эффективности СВК, второй – от риска со стороны аудитора допущения ошибки (Таблица 10).

Таблица 10 – Сущность аудиторских рисков

Наименование	Формула	Определение	Обозначение
Риск существенного искажения	1 – Эффективность СВК	Неотъемлемые и риски средств контроля, определяющиеся по отчетности в целом, так и по статьям	R _{си}
Риск необнаружения	Аудиторский риск : Риск существенного искажения	Вероятность необнаружения ошибок больше допустимого уровня	R _{нб}

⁴⁴ Шапигузов С.М. Аудит: учеб. пособие. М. ИД ФБК-Пресс. 2015. С. 532.

⁴⁵ Макарова Л.Г. Основы аудита. М. Дом Высшей школы экономики. 2015. С. 406.

⁴⁶ Горячева О.П. Профессиональный скептицизм в оценке эффективности системы внутреннего контроля // Финансовая экономика. 2016. № 6. С. 67.

⁴⁷ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

⁴⁸ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения организации» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

Неотъемлемый риск	Профессиональное суждение аудитора	Подверженность отчетности компании потенциальным искажениям, являющимся существенным в составе с другими искажениями или по отдельности	$R_{нт}$
Риск средств контроля	1 – Уровень надежности	Вероятность несвоевременного предотвращения, выявления искажения ⁴⁹	$R_{ск}$

Существует две методики определения значения аудиторского риска – мультипликативная и аддитивная.

Мультипликативная модель рассчитывается по формуле 5.

$$R = R_{нт} \times R_{кск} \times R_{нб} \quad (5)$$

где R – аудиторский риск.

Вероятность ошибочного мнения аудитором обычно выявляется при 5 % уровне аудиторского риска. Для целей планирования оценивается и впоследствии уточняется неотъемлемый риск.

Кроме того, можно представлять эту модель как уравнение, в составе котором выявляются вероятности тех или иных обстоятельств при исследовании и рассчитывается по формуле 6.

$$P = 1 - (1 - A) \times (1 - B) \times (1 - R) \quad (6)$$

где P – отсутствие ошибки на счете;

A – отсутствие ошибки в учете;

B – выявление ошибки системой контроля;

R – нахождение ошибки.

Аддитивная модель – упрощённая мультипликативная модель, где значения A , B , C заменяются на коэффициенты (Формула 7).

$$p = a + b + r \quad (7)$$

⁴⁹ Юрганова В.Н. Методические подходы к определению уровня существенности и аудиторского риска // Новая наука: теоретический и практический взгляд. 2016. № 5. С. 275.

Каждой величине доверительной вероятности соответствует определенный коэффициент надежности. Из значения приведены в таблице 11.

Таблица 11- Коэффициенты надежности при ожидании отсутствия ошибок

Вероятность, %	99	95	90	85	80	70	60	50
Коэффициент надежности	4.2	3.1	2.4	2.0	1.7	1.3	1.0	0.8

В первую очередь аудитор задает значения I и C (не зависящих коэффициентов). Далее выбирается общая вероятность проверки и соответственно рассчитывается (формула 8).

$$r = p - a - b \quad (8)$$

В конечном счете проверяется вероятность ошибки (R). При этом $R_{нб} = 1 - R$.

Аудитор в праве сам выбрать методику оценки аудиторского риска, конкретизировать расчеты на определенном объекте учёта, например, оценочных обязательств.

Еще одним необходимым элементом планирования аудита является аудиторская выборка. Аудиторская выборка – эффективный метод сплошной или выборочной проверки документации бухгалтерского учёта.⁵⁰ Ее основные элементы представлены на в таблице 11.

Для статьи «Оценочные обязательства» рекомендуется проводить выборочную проверку, т.к. эта статья имеет высокий риск искажения. Кроме того, большой объем документации по различным видам обязательств затрудняет проведение сплошной проверки. При этом ни один законодательный акт (международный, национальный) не определяет методики и порядка проведения

⁵⁰ Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

выборочного исследования, поэтому аудиторская фирма должна разработать собственную внутрифирменную методику.⁵¹

Таблица 11 – Элементы аудиторской выборки

Элемент выборки	Сущность элемента	Пример
1 Генеральная совокупность	Включает весь набор элементов совокупности	Набор информационной документально оформленной базы по оценочным обязательствам
2 Индивидуальные элементы	Части генеральной совокупности, которые связаны с исследуемым объектом учёта	Отдельно взятые документы по оценочным обязательствам (в зависимости от целей проверки)
3 Ключевые нетипичные элементы	Включают элементы, подвергшиеся изменениям или пересмотру, с наибольшей вероятностью искажений и ошибок	Документы по оценочным обязательствам, сформированных впервые, с корректировкой методики расчета и другие.
4 Риск выборки	Вероятность различных мнений аудитора при проведении проверки генеральной совокупности и конкретной выборки ⁵²	

Число элементов выборки определяется по формуле 9:

$$ЧЭВ = (ГС-ИЭ-КНЭ) \times КП : (УС \times 0,75) \quad (9)$$

где ЧЭВ – число элементов выборки;

ГС – общий объем генеральной совокупности;

ИЭ – суммарное выражение индивидуальных элементов с наибольшей стоимостью;

КНЭ – суммарное выражение ключевых нетипичных элементов;

КП – коэффициент проверки;

УС – уровень существенности.

На КП (коэффициент проверки) влияют значения рисков (неотъемлемый и риск контроля), состояние бухгалтерского учета и ВСК. После определения

⁵¹ Массарыгина В.Ф. О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков // Аудитор. 2014. № 9. С. 18.

⁵² Алехина Л.Н. Перспективные направления развития аудиторской деятельности и способы нивелирования аудиторского риска в трудах современных ученых // Наука и Мир. 2016. № 4. С. 9.

числа документов (ЧЭВ), случайным методом отбирают документы, которые в дальнейшем попадут в выборку. Аудитор анализирует каждую ошибку, экстраполирует полученные результаты на генеральную совокупность, выявляет причину ошибок, их характер.

После проведения данных мероприятий, аудитор формирует план (стратегию) аудита – Программа аудита. Примечательным является то, что международные стандарты не регламентируют форму, реквизиты этого документа. Поэтому можно использовать общероссийские принципы его составления.⁵³

При аудите оценочных обязательств, а именно разработке его стратегии и составления плана аудита, можно использовать задачи аудита, рассмотренные ранее.

В план аудита включаются все аудиторские процедуры, которые в конечном счете позволят выявить мнение по итогам аудиторской проверки.⁵⁴ Это своеобразный перечень инструкции, средство контроля выполнения аудита.

План аудита определяет объем проверки, объект, период проверки. Кроме того, аудитор в данном документе должен раскрыть «специфические» моменты для определенного объекта учёта, в которых особенно высока вероятность получения искажений статьи отчетности компании, в которой проводится аудит.

План аудита может пересматриваться, корректироваться в ходе проведения проверки в связи с неожиданными обстоятельствами или результатами, но при этом проверка проводится непрерывно. Причины корректировки программы также должны быть документально обоснованы. Перечень аудиторских процедур в ходе аудита оценочных обязательств представлен в таблице 12.

Таблица 12 - Перечень аудиторских процедур в ходе аудита оценочных обязательств

Наименование процедуры	Комментарий	Документы для проверки
1	2	3

⁵³ Лосева А.С. Тенденции и перспективы развития аудита в РФ // Экономические науки. 2018. №27. С. 320.

⁵⁴ Галузина С. М. Международный учет и аудит // Учет и аудит. 2015. №35. С. 234

Нормативная проверка внутренних документов в части оценочных обязательств	Проверка раскрытия информации об оценочных обязательствах в учетной политике организации (виды, способы оценки, признания и т.д.)	Учетная политика
Фактическая проверка условий признания	Запросы руководству компании, анализ договоров с контрагентами (персоналом, подрядами) и т.п.	Договоры на поставку работ /продукции / услуг; трудовые договоры с персоналом, документы арбитражной практики и т.д.
Проверка правильности отнесения данных обязательств к оценочным	Анализ карточек учета признанных, анализ выполнения критериев, предусмотренных законодательством; анализ оформления документов.	Карточки учета, бухгалтерские справки-расчет
Проверка (синтетическая) документирования операций по учету обязательств	Анализ первичных документов по учету, правильности их составления, оформления.	Бухгалтерские справки-расчеты
Проверка (нормативная) оценки и расчета величины обязательств	Анализ соответствия методов оценки, зафиксированных в учетной политике и непосредственно применяемых в учете компании, экспертиза рациональности применения методик оценки, правильности расчета.	Учетная политика, бухгалтерские справки-расчеты,
Встречная проверка отражения операций с обязательствами в бухгалтерском учёте	Сравнение сумм оценочных обязательств в первичных документах с их величинами по данным регистров учета	Карточки учета, главные книги, анализ счета 96 и его корреспонденции, расходные первичные документы, ведомости и т.д.
Проверка полноты отражения обязательств в финансовой отчетности	Анализ полноты и достоверности информации, зафиксированной в финансовой отчетности, соответствие законодательству.	Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации и Пояснения к ней, карточки учета, бухгалтерские справки.
Проверка налоговой отчетности	Анализ налоговых регистров на полноту и достоверность, сравнение с требованиями НК РФ	Налоговые декларации и регистры по налогу на прибыль

После составления плана аудита, аудитор (аудиторская компания) приступает к непосредственному аудиту, а в конечном счете, на заключительном этапе, подготавливает официальное заключение, которое выражает мнение о достоверности финансовой отчетности организации.⁵⁵

Подводя итоги, можно сделать следующие выводы:

⁵⁵ Алексеенко Е.А. Аспекты становления и развития аудита // Теоретические и прикладные аспекты современного аудита. 2015. № 25. С. 15.

– анализ российских и международных нормативных актов в части формирования оценочных обязательств, как и правила их бухгалтерского учёта, показывает, что они, в целом, совпадают;

– в нормативно-правовые документы должным образом не раскрывают методики определения величины оценочных обязательств и их анализа;

– отмена национальных стандартов аудита и переход на международные стандарты определяет необходимость уточнения внутрифирменных методик аудита;

– на этапе планирования аудита оценочных обязательств приоритетным направлением является оценка эффективности СВК и связанного с ней риска существенных искажений, т.к. эти показатели формирует объем выборки и выявляет перечень необходимых процедур для осуществления аудиторской проверки;

– грамотные методические рекомендации и совершенствование планирования аудита отдельных участков отчетности, обеспечивают теоретическую и практическую базу для сбора и систематизации аудиторских доказательств с целью последующего выражения мнения аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности отражения данных объектов и подготовки рекомендаций по совершенствованию их бухгалтерского учета.

Рассмотрев и проанализировав сущность оценочных обязательств, комплексный подход к их анализу, нормативно-правовую базу, а также методологию их бухгалтерского учета и аудита, следует применить полученные знания на практике на исследуемом предприятии АО «ДРСК».

2 ОЦЕНКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПОТЕНЦИАЛА АО «ДРСК»

2.1 Краткая характеристика деятельности компании АО «ДРСК»

АО «ДРСК» работает в отрасли электроэнергетики обеспечивает передачу и распределение энергии по сетям на территориях Амурской области, Хабаровского и Приморского краёв, Еврейской автономной области, а также республики САХА (Якутия).

22 декабря 2005 г. была осуществлена государственная регистрация ОАО «ДРСК» на базе сетевых активов таких компаний как ОАО «Амурэнерго», ОАО «Хабаровскэнерго», единственным акционером которого являлся ПАО «ДЭК». 1 января 2007 г. организация начала операционную деятельность.

В соответствие с требованиями главы 4 части Гражданского кодекса РФ 10 июля 2015 года Устава АО «ДРСК» подвергся изменениям, в результате которых организация была переименована в Акционерное общество «Дальневосточная распределительная сетевая компания». Фирма изменила свою организационно-правовую форму в соответствие с законодательством на непубличное акционерное общество.

Реквизиты: АО «ДРСК» 675000, г. Благовещенск, ул. Шевченко,28

ИНН 2801108210, КПП 280150011

675000, г. Благовещенск, ул. Шевченко,28

р/с 40702810505010113258 в Благовещенском ОСБ 8636 г. Благовещенск

к/с 30101910200000000603 БИК 041013603.

Почтовый адрес предприятия:

Филиал АО «ДРСК» – «Амурские электрические сети»,

675003, г. Благовещенск, ул. Театральная, 179

КПП 280102003

Основным документом, регламентирующим деятельность организации, является Устав АО «ДРСК» от 23.06.2015 года.

Основной целью деятельности Общества является получение прибыли.

Основными видами деятельности Общества и его филиалов являются:

- оказание услуг по передаче и распределению электрической энергии;

- оказание транспортно-экспедиционных услуг;
- эксплуатация энергетических объектов, не находящихся на балансе организации;
- оперативно-диспетчерское управление;
- контроль за безопасным обслуживанием электрических установок у клиентов, подключенных к электрическим сетям компании;
- оказание услуг по присоединению к электрическим сетям;
- проектно-сметные, научно-исследовательские работы;
- развитие электрических сетей включая строительство, реконструкцию, монтаж;
- хранение нефти, газа и продуктов их переработки;
- проведение испытаний и измерений;
- эксплуатация взрывоопасных, химически опасных и пожароопасных объектов;
- обеспечение работоспособности оборудования, проведение технического обслуживания, ремонта электросетей, а также управление ими;
- осуществление работ, составляющих государственную тайну;
- внешнеэкономическая деятельность.

В настоящее время, АО «Дальневосточная распределительная сетевая компания» работает в составе ПАО «РусГидро», которая является крупнейшей генерирующей компанией в РФ и объединяет более 50 ГЭС в 18 субъектах страны.

На сегодняшний день ПАО «РусГидро» владеет 52,07 % от уставного капитала ПАО «ДЭК» (владелец 100 % обыкновенных акций АО «ДРСК») и 84,39 % от уставного капитала АО «РАО ЭС Востока».

Организация осуществляет свою деятельность в условиях естественной монополии и со стороны государства регулируется в части установления тарифов для потребителей.

Кроме того, компания занимает лидирующее положение на данном рынке услуг, который непрерывно расширяется с учетом роста потребления энергии.

Доля рынка данной организации на рынке сетевых услуг на 2017 г. составляет 57 %, что представлено на рисунке 6.

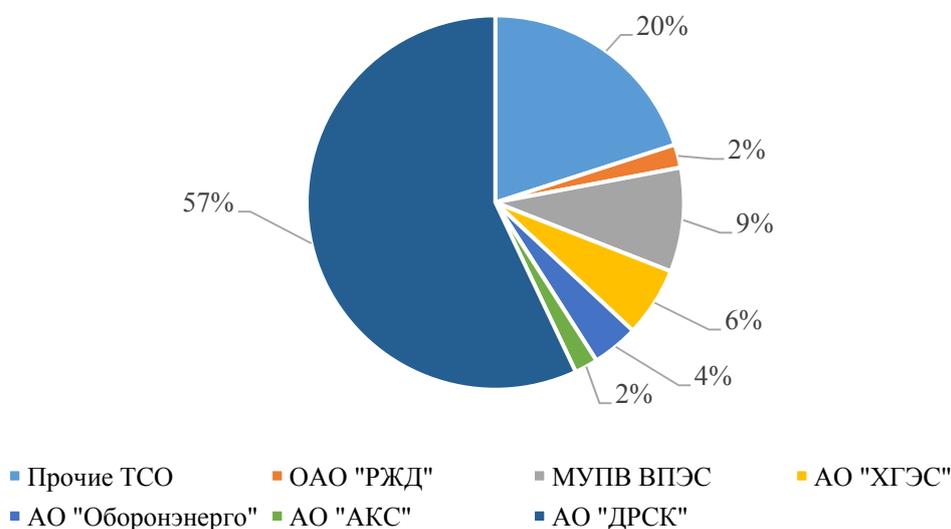


Рисунок 6 – Доля рынка АО «ДРСК» на рынке сетевых услуг в 2017 г.

Стратегические цели компании определяются в соответствии со Стратегией развития ПАО «РусГидро» (с перспективой до 2015 г.) и включают в себя:

1. Обеспечение надёжного и безопасного функционирования фирмы.
2. Развитие энергетики на Дальнем Востоке.
3. Рост ценности организации (инвестиционная привлекательность и ценность).

Для достижения данных целей АО «ДРСК» определяет следующие задачи:

- повышение надёжности оборудования и безопасности труда;
- обеспечение своевременного и бесперебойного присоединения заявителей и повышение эффективности операционной деятельности;
- реализация инвестиционных проектов и повышения энергоэффективности;
- улучшения качества, зоны обслуживания и развитие кадрового потенциала;
- обеспечение финансовой устойчивости фирмы.

Для организации 2017 г. стал фундаментальным периодом для начала крупного строительства. Все это связано с возведением объектов энергетической инфраструктуры (в рамках территорий опережающего развития) в четырех регионах Дальнего Востока. Сюда относятся Амурская область, ЕАО, Приморский и Хабаровский края.

В марте 2017 г. с опережением сроков были подключены резиденты ТОР «Приамурская», «Белогорск» в Амурской области, ТОР «Амуру-Хинганская» в ЕАО.

Создается инфраструктура для строительства магистрального газопровода «Сила Сибири», который является самым крупный и масштабным проектом за всю историю развития энергетики в Амурской области и Республики САХА (Якутия).

2.2 Анализ финансового состояния АО «ДРСК»

Важнейшая характеристика экономической деятельности и эффективности функционирования предприятия является его финансовое состояние. Это подчеркивает актуальность проведения его анализа в АО «ДРСК». Исходными данными взяты из финансовой отчетности организации.

Для того, чтобы дать оценку финансового состояния АО «ДРСК», прежде всего необходимо рассмотреть структуру и динамику имущества компании, источники его финансирования в период 2015-2017 гг., результаты которых отражены в Приложении В. Вертикальный и горизонтальный анализ баланса был проведен при использовании формы бухгалтерской отчетности «Бухгалтерский баланс» (Приложение Г), где отражены значения активов и пассивов компании за рассматриваемый период.

Основные активы организации – это внеоборотные активы, которые увеличиваются из года в год (на 5 % в 2016 г. по сравнению с 2015 г., на 10 % в 2017 г. по сравнению с предыдущим). В тоже время доля внеоборотных активов заметно снижается из года в год (89,73 % в 2015 г., 69,53 % в 2017 г.), что по большей мере связано с ростом суммы оборотных активов. В основном все показатели внеоборотных активов (кроме основных средств) имели тенденцию к

снижению. В 2016 году организацией приобретен нематериальный актив «Патент на разработку промежуточной опоры из композитных материалов» на сумму 110722 тыс. руб. В 2017 г. значение было переоценено до 9508 тыс. руб. Основные средства, независимо от их уменьшения доли в валюте баланса, увеличиваются за рассматриваемый период. Это связано с началом большого строительства в рамках программы «Территории опережающего социально-экономического развития», создается инфраструктура для строительства газопровода «Сила Сибири».

Кроме того, активное участие в программе «Территорий опережающего социально-экономического развития» привело к росту объемов покупаемого оборудования и материалов. В бухгалтерском учете это отражается в балансе по статье «Запасы». В 2017 г. по сравнению с 2016 г. их значение увеличилось на 12 %.

Дебиторская задолженность компании занимает наибольший удельный вес в составе валюты оборотных активов. Она увеличивает свое значение на 156 % в 2016 г. по сравнению с 2015 г., на 49 % в 2017 г. При этом ее удельный вес также имеет тенденцию к росту. Эта тенденция обусловлена приростом долгосрочной дебиторской задолженности и роста просроченной задолженности гарантирующих поставщиков за оказанные услуги по передачи электроэнергии. Основную долю (87 %) занимает задолженность покупателей и заказчиков. Увеличение показателя дебиторской задолженности напрямую связано с количеством оказанных услуг и говорит о росте продаж. Например, в 2017 г. выручка компании выросла на 6 %. В тоже время, это недостаточный прирост по сравнению с ростом дебиторской задолженности. Отсюда выявляется проблема высокой величины и темпов роста дебиторской задолженности. Это говорит о существующих фактах неплатежеспособности клиентов, увеличению кредиторского долга. Так, в 2017 г. дебиторская задолженность превысила кредиторскую задолженность в 2017 г. на 6 %, что говорит об отвлечении средств из хозяйственного оборота. Такая ситуация в первую очередь может привести к

росту долгов фирмы, чтобы отвечать по своим обязательствам, а впоследствии, утрачивая свою платёжеспособность, создает угрозу банкротства.

За рассматриваемый период, заметно резкое увеличение денежных средств фирмы, как в динамике, так и в структуре. В 2016 г. по сравнению с 2015 г. этот показатель вырос почти в 8 раз, а в 2017 г. еще на 44 %. Эти средства получены из федерального бюджета как целевые на финансирование технологического присоединения к электрической сети объектов «Территория опережающего социально-экономического развития». Если сопоставить высокий уровень заемного капитала и непрерывный рост кредиторской задолженности можно сделать вывод о том, что увеличение свободных денежных средств не использовано в обороте и не направлено на погашение задолженностей перед кредиторами. Это означает, что руководству компании необходимо предпринять меры активизации рационального использования денежных средств.

Источники формирования имущества организации в среднем на 50 % состоят из капитала и резервов. Остальное – краткосрочные и долгосрочные обязательства. Это является достаточно высокой долей собственного капитала, что говорит об финансовой устойчивости фирмы. Наибольший удельный вес в составе раздела «Капитал и резервы» занимает уставной капитал (в 2017 г. - 17 %). Компания успешно увеличивает свою прибыль из года в год. В 2016 г. по сравнению с 2015 г. ее значение выросло на 76 %, в 2017 г. – в 4 раза. Примечательным является то, что независимо от быстрого прироста прибыли при неизменяемых значениях уставного капитала, переоценки внеоборотных активов и добавочного капитала, удельный вес собственного капитала имеет тенденцию к снижению. Чтобы понять, с чем связано такое изменение, необходимо рассмотреть структуру и динамику долгосрочных и краткосрочных обязательств. Пик увеличения долгосрочных займов компании приходился на период 2015-2016 гг., когда долгосрочные заемные средства выросли на 36 %. В 2017 г. – обратная ситуация: долгосрочные кредиты уменьшились на 69 %, что повлияло на уменьшение их удельного веса (2016 г. - 36 %, 2017 г. - 28 %). Краткосрочные

кредиты, наоборот, резко снизились в 2016 г. на 70 %, в 2017 г. возросли в 6 раз.

Это может означать, что компания выбрала политику погашения долгосрочных займов за счет роста краткосрочных, что может привести к увеличению оборачиваемости активов.

С другой стороны, объем средств, финансируемый за счет долгосрочных займов, теперь обеспечивается краткосрочными обязательствами, за счет чего структура источников финансирования принимает более рискованный характер.

Отдельным пунктом необходимо выделить высокий прирост кредиторской задолженности, так как этот показатель занимает половину структуры краткосрочных обязательств (в 2017 г. – 12 % в валюте баланса). Это говорит о накоплении долгов перед бюджетом, внебюджетными фондами, поставщиками и подрядчиками, а также персоналом.

АО «ДРСК» создает оценочные обязательства в составе краткосрочных. Большую долю (86 % в 2017 г.) занимают обязательства по оплате отпусков. В 2017 г. обязательства снизились на 7 %, что может быть связано с уменьшением численности персонала.

Таким образом, можно выделить несколько негативных моментов, заслуживающих особого внимания:

- 1) Нерациональность структуры активов организации (соотношение ВНА и ОА);
- 2) Высокая доля дебиторской задолженности;
- 3) Снижение доли собственного капитала;
- 4) Высокие темпы роста кредиторской задолженности;
- 5) Нерациональность распределения денежных средств компании.

Для подробной оценки негативных тенденций, связанных с использованием имущества организации, рационально в первую очередь оценить эффективность его использования. В экономической литературе предлагается для

этих целей использовать показатели оборачиваемости и рентабельности. Анализ оборачиваемости АО «ДРСК» за 2015–2017 гг. представлен в таблице 13.

Таблица 13 - Анализ оборачиваемости АО «ДРСК» за 2015–2017 гг.

Наименование коэффициента	Значение коэффициента			Абсолютное отклонение за 2015-2016 гг.	Абсолютное отклонение за 2016-2017 гг.
	2015	2016	2017		
Коэффициент оборачиваемости активов (общей оборачиваемости капитала)	0,87	0,76	0,68	- 0,11	- 0,09
Коэффициент оборачиваемости оборотных активов	8,50	3,12	2,22	- 5,38	- 0,90
Коэффициент оборачиваемости запасов	52,91	59,12	54,69	+ 6,21	- 4,43
Коэффициент оборачиваемости ДЗ	12,63	5,42	3,86	- 7,22	- 1,56
Средний срок оборота ДЗ, дни	28,50	66,45	93,38	+ 37,96	+ 26,93
Коэффициент оборачиваемости КЗ	7,05	5,77	5,48	- 1,28	- 0,30
Средний срок оборота КЗ, дни	51,03	62,35	65,71	+ 11,31	+ 3,36
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	1,74	1,66	1,56	- 0,07	- 0,11

По данной таблице, видно, что за период 2015-2017 гг. организация стала менее эффективно использовать свои активы. Об этом говорит уменьшение всех показателей за рассматриваемый период.

Коэффициент оборачиваемости имеет тенденцию к снижению, но снижается незначительно. Эта тенденция означает, что организация не старается увеличить скорость оборота всех активов и обязательств фирмы.

Оборотные активы постепенно теряют свою мобильность. В 2016 г. по сравнению с 2015 г. коэффициент их оборачиваемости уменьшился почти в три раза, а в 2017 г. еще на 40 %.

Оборачиваемость запасов сперва увеличивается в 2016 г. на 11 %, а затем снижается в 2017 г. на 8 %. Его значение в 2017 г. говорит о том, что на каждый рубль стоимости запасов приходится 54,69 руб. дохода. Это значение остаточное высокое и говорит о невысоком уровне запасов на предприятии, возможном их истощении. Это может влиять на бесперебойность работы фирмы.

Уменьшение из года в год коэффициента дебиторской задолженности свидетельствует о более медленном погашении покупательской задолженности, и, соответственно увеличивает срок оборота. Увеличение продолжительности одного оборота дебиторской задолженности в динамике является отрицательной тенденцией, что свидетельствует о повышении риска её непогашения.

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности на протяжении всего исследуемого периода имеет тенденцию к уменьшению. Отсюда следует увеличение срока возврата кредиторской задолженности. Так, средний срок погашения кредиторской задолженности в 2015 г. равен 51 дню, в 2017 г. – 65 дней.

В целом за рассматриваемый период наблюдается снижение скорости преобразования капитала в деньги и, как следствие, снижение деловой активности организации.

Одним из основных показателей деловой активности является рентабельность, оценку которой в первую очередь дает горизонтальный и вертикальный анализа финансовых результатов. Их структура и динамика представлена в табличном виде (Приложение Д). Для анализа были использованы форма отчетности «Отчет о финансовых результатах» за 2015-2017 гг., представленная в Приложении Е.

В период 2015-2017 гг. выручка увеличивалась в основном за счет услуг по транспортировке электроэнергии. Это также связано с ростом тарифов на электроэнергию. В 2017 г. показатель составил около 29 млрд. рублей, что на 6,02 % больше предыдущего года. Выручка в 2016 г. снизилась на 153886 тыс. руб. за счет отсутствия выручки от продажи электроэнергии на розничном рынке, в связи с прекращением деятельности АО «ДРСК» в статусе гарантирующего поставщика электрической энергии, и в 2017 г. она также отсутствует. От реализации прочих услуг выручка имеет тенденцию к росту.

Себестоимость продаж также имела тенденцию к росту за рассматриваемый период, но более медленными темпами в сравнение с выручкой, что является положительной тенденцией. Это способствовало получению валовой при-

были в 2016 г. в 2 раза больше, чем в 2015 г., и на 21 % в 2017 г. по сравнению с предыдущим. Рост себестоимости в 2017 г. на 4 % обусловлен следующими затратами: услуги ПАО «ФСК ЕЭС» (увеличение на 5 %) в связи с увеличением среднего тарифа; услуги подряда на 60577 тыс. руб., согласно ремонтной программе АО «ДРСК»; затраты на ИТ услуги (включая покупку лицензионного ПО); затраты по налогу на имущество, в связи с ростом налоговой ставки на линии электропередач; затраты на оплату труда, что обусловлено с индексацией тарифов и ростом затрат на премирование, страховые взносы.

Прочие доходы организации снизились в 2016 г. на 18 %, а в 2017 г. увеличились на 18 %. Прочие расходы также снизились в 2017 г. на 57 %, что в основном связано с уменьшением расходов резерва по сомнительным долгам, а также с уменьшением процентов к уплате за счет снижения процентных ставок по кредитам.

В 2015 г. организация имела максимальный уровень процентов по уплате за весь рассматриваемый период; прочие расходы организаций в 2 раза превышали доходы, что повлекло за собой отрицательную величину прибыли до налогообложения. В связи с этим сумма условного дохода составила 5891 тыс. руб. В 2016 г. ситуация намного улучшилась, связи с ростом валовой прибыли, снижением коммерческих расходов. В 2017 г. наблюдается рост данного показателя на 50 %. На это также повлияло значительное снижение прочих расходов в 2016-2017 гг.

Прибыль до налогообложения в 2017 г. составила 3098290 тыс. руб., сумма условного расхода составила 619658 тыс. руб.

Сумма постоянного налогового обязательства 178640 тыс. руб. в 2016 г. определена как разница между суммами постоянного налогового обязательства и постоянного налогового актива.

В результате различий в бухгалтерском и налоговом учетах, возникших при формировании первоначальной стоимости объектов основных средства, сформировано постоянное налоговое обязательство. В 2016 г. постоянное нало-

говое обязательство составило 197324 тыс. руб., а значение постоянного налогового актива - 18684 тыс. руб.

В 2017 г. на корректировку условного расхода повлияла сумма постоянного налогового обязательства, равная 178640 тыс. руб. В 2015 г. – 168563 тыс. руб.

Изменение отложенного налогового обязательства в отчетном периоде скорректировало условный расход по налогу на прибыль на 189585 тыс. руб.

Увеличение расходов по налогу на прибыль и иным платежам обусловлено ростом налогооблагаемой базы.

В результате в 2017 г. чистая прибыль организации составила более 2 млрд. руб., что говорит о существенном улучшении финансового положения предприятия в отчетном году (увеличение показателя на 56 % в сравнении с финансовым результатом 2016 г.).

Анализ рентабельности также предполагает расчет основных коэффициентов, занесенный в таблицу 14.

Таблица 14 - Анализ коэффициентов рентабельности АО «ДРСК»

Наименование коэффициента	Значение коэффициента			Абсолютное отклонение за 2015-2016 гг.	Абсолютное отклонение за 2016-2017 гг.	Нормативное значение
	2015	2016	2017			
Рентабельность основной деятельности	-0,87	5,78	8,68	+6,64	+2,90	> 0
Рентабельность продукции (услуг)	6,16	11,82	13,51	+5,65	+1,69	> 0
Рентабельность активов	-0,70	4,30	5,50	+5,00	+1,20	> 0
Рентабельность собственного капитала	-1,41	8,46	11,67	+9,87	+3,21	> 10-12

Данные таблицы подтверждают, что в 2016-2017 гг. организация улучшила свое положение по сравнению с 2015 г., так как показатели предыдущего года не соответствуют нормативным.

Рентабельность основной деятельности в 2017 г. составила 8,68, что является достаточным уровнем рентабельности, так как на один рубль затрат при-

ходится 8,68 руб. прибыли. В 2015 г. этот показатель говорит об убыточности деятельности, в последующие года наблюдается положительная динамика.

Рентабельность предоставляемых организацией услуг составляет 13,5 % в 2017 г. Это значит, что на один выручки приходится 13,5 руб. валовой прибыли. За рассматриваемый период этот показатель растет. Это говорит, что данные услуги пользуются спросом и приносят высокую прибыль.

Рентабельность активов также имеет высокое значение в 2017 г. (5,5 %), что больше значений предыдущих лет почти, что говорит о том, что организация с каждого рубля, вложенного в имущество организации, получает 5,5 руб.

Не менее важным показателем, оценивающим рентабельность с позиции собственников является рентабельность собственного капитала. В 2017 г. он составил 11,56, что говорит о том, что с каждого рубля, вложенного в предприятие, собственники получают 11,56 руб. По сравнению с предыдущими периодами, увеличение показателя в 2017 г. говорит об улучшении инвестиционной привлекательности организации.

Исходя из анализа рентабельности можно сделать вывод, о значительном улучшении финансового положения организации за 2016-2017 гг., в сравнении с 2015 г. В 2015 г. организация несла убытки за счет увеличения расходов организации и значительного спада выручки. В период 2016-2017 гг. предприятию удалось минимизировать расходы и значительно увеличить выручку, и, тем самым валовую прибыль, что благоприятно сказалось на относительных показателях рентабельности АО «ДРСК».

Платежеспособность предприятия во времени с соблюдением условия финансового равновесия между собственными и заемными финансовыми средствами можно оценить посредством анализа финансовой устойчивости организации.

На первом этапе рассчитывают и анализируют абсолютные показатели финансовой устойчивости, которые позволяют определить тип финансовой ситуации на предприятии.

Для определения типа финансовой устойчивости проведен расчет основных показателей для характеристики источников формирования запасов и типа финансовой устойчивости. Все полученные значения представлены в таблице 15.

Таблица 15 – Анализ финансовой устойчивости АО «ДРСК» в 2015-2017 гг.

Показатели	2015 год	2016 год	2017 год	Относительное отклонение, %	
				2016 к 2015 г.	2017 к 2016 г.
Оборотные активы	3100363	9268471	13813994	198,95	49,04
Краткосрочные обязательства	7381515	6814561	12991263	-7,68	90,64
ЧОК	-4281152	2453910	822731	-157,32	-66,47
Запасы	467218	430948	484402	-7,76	12,40
Долг. обязательства	7618956	13558534	12641796	77,96	-6,76
СОС	-11900108	-11104624	-11819065	-6,68	6,43
Функционирующий капитал	-4281152	2453910	822731	-157,32	-66,47
Все источники финансирования	3100363	9268471	13813994	198,95	49,04
Излишек(+), недостаток (-) СОС для покрытия запасов и затрат	-12367326	-11535572	-12303467	-6,73	6,66
Излишек(+), недостаток (-) ФК	-4748370	2022962	338329	-142,60	-83,28
Излишек(+), недостаток (-) всех источников финансирования	2633145	8837523	13329592	235,63	50,83
Тип финансовой устойчивости	неустойчивый	нормальный	нормальный	-	-

По данным таблицы можно сделать вывод о том, что в 2015-2017 гг., исходя из соотношения величины запасов и затрат и источников их формирования, предприятие АО «ДРСК» имела нормальную финансовую устойчивость (по типам финансовой устойчивости), так как на протяжении этих лет соблюдается соотношение $M = (0, 1, 1)$.

Заметна тенденция роста величины СОС и функционирующего капитала, а точнее, их увеличение их значения для формирования оборотных активов.

В данном случае, основным источником пополнения СОС в период 2015-2016 гг. являлась кредиторская задолженность.

В результате значение обязательств превысило значение оборотных активов, и, следовательно, в конечном итоге, данные обстоятельства приводят к уменьшению величины ЧОКв.

В 2016 г. ситуация улучшилась и значение ЧОК по сравнению с предыдущим годом увеличилось в 3 раза. В основном это связано с увеличением оборотных активов. Но нельзя не заметить, что их увеличение напрямую связано с ростом дебиторской задолженности, что не является положительным аспектом.

В 2016 г. организация вышла на устойчивое положение, посредством увеличения долгосрочных источников финансирования и, в конечном счете, общей суммы источников финансирования. В 2017 г. значение ЧОК по сравнению с предыдущим годом уменьшилось на 60 %.

Это связано по большей мере с увеличением краткосрочных обязательств. Как было выявлено ранее, компания выбрала политику замещения долгосрочных долгов краткосрочными, что уменьшило в конечном счете значение долгосрочных обязательств. В этот период компания в состоянии использовать функционирующий капитал для покрытия запасов и затрат и сохранить устойчивое финансовое положение.

Несмотря на положительные тенденции руководству необходимо обратить внимание на соотношение оборотных активов и краткосрочных обязательств, так как несмотря на более высокое значение всех источников финансирования в 2017 г. по сравнению с 2016 г., излишек функционирующего капитала для покрытия запасов и затрат, уменьшился в этот период на 83 %.

На втором этапе анализируют относительные показатели финансовой устойчивости. Произведенный расчет основных финансовых коэффициентов занесен в таблицу 16

Таблица 16 – Коэффициентный анализ финансовой устойчивости в АО «ДРСК»

Коэффициент	Норматив	2015 год	2016 год	2017 год	Абсолютное изменение	
					2016 к 2015	2017 к 2016
Коэффициент финансовой независимости	$\geq 0,5$	0,50	0,46	0,43	-8,42	-5,67
Коэффициент маневренности собственного оборотного капитала	$\geq 0,2$	-0,78	-0,64	-0,60	-18,58	-5,99
Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственным оборотным капиталом	$\geq 0,5$	-25,47	-25,77	-24,40	1,17	-5,31
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1,0$	0,99	1,17	1,30	18,50	11,14
Коэффициент финансовой зависимости	$> 0,5$	1,99	2,17	2,30	9,19	6,01

На протяжении анализируемого периода времени зависимость предприятия от заемных источников увеличилась. Если в 2015 г. за счет собственных источников было сформировано 50 % имущества предприятия, то в 2017 г. этот показатель составил 43 %. На протяжении рассматриваемого, норматив, в соответствии с которым не менее 50% имущества должно быть сформировано за счет собственных источников нарушается в период 2016-2017 гг.

Из-за отрицательного значения собственного оборотного капитала, коэффициент маневренности собственного оборотного капитала, коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственным оборотным капиталом, отрицательны, и не соответствуют нормативу.

Коэффициенты маневренности не соответствуют нормальному значению, то делаем вывод, что предприятие не способно поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства в случае необходимости за счет собственных источников.

Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственным оборотным капиталом на протяжении отчетного периода отрицательный, это значит, что запасы предприятия вообще не финансируются за счет собственных источников.

За анализируемый период уровень коэффициента соотношения заемных и собственных средств коэффициента равен 1 в 2015, а в 2016 и 2017 гг. увеличивается из года в год. Это свидетельствует о потенциальной опасности возникновения недостатка собственных денежных средств, что может служить причиной затруднений в получении новых кредитов.

Внешним проявлением финансовой устойчивости выступает платёжеспособность. Одним из важнейших показателей платёжеспособности является ликвидность. Для проведения анализа ликвидности необходимо агрегировать статьи баланса по группам. Применим методику распределения составляющих баланса по группам, которую предлагают использовать разработчики программ «Аудит ИТ» и «ФинЭкАнализ». Данные расчета представлены в таблице 17.

Таблица 17 - Группировка активов и пассивов баланса АО «ДРСК» по степени

Группы активов				Группы пассивов			
Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.	Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.
A4	27080200	28503134	31516136	П4	15482220	17743073	20018134
A3	467218	430948	484402	П3	7921084	13903097	12962859
A2	2303072	6273014	9631382	П2	3344976	1466370	7079524
A1	330073	2564509	3698210	П1	3734411	5003628	5590676

ликвидности и срочности платежей за 2015-2017 гг.

Далее проверим баланс на ликвидность, используя функциональный и имущественный подход и представим это в таблице 18.

Таблица 18 – Анализ ликвидности АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.

Требуемое соотношение	Расчёт излишков (дефицитов)	Величина излишков (дефицитов) на конец года, тыс. руб.			Изменения за 2015-2016 гг.		Изменения за 2016-2017 гг.	
		2015 г.	2016 г.	2017 г.	Абсолютные, тыс. руб.	Относительные, %	Абсолютные, тыс. руб.	Относительные, %
A4 < П4+П3	(П3+П4) -A4	-3 676 896	3 143 036	1 464 857	6 819 932	-185,48	-1 678 179	-53,39
A3 > П1	A3-П1	-3 267 193	-4 572 680	-5 106 274	-1 305 487	39,96	-533 594	11,67
A1+A2 > П2	(A1+A2) -П2	-711 831	7 371 153	6 250 068	8 082 984	-1 135,52	-1 121 085	-15,21

Соблюдение соотношений $A1 \leq П1$, $A2 \leq П2$, $A3 \leq П3$, $A4 \geq П4$, говорит о том, что наиболее ликвидные активы перекрываются наиболее срочными обязательствами; быстрореализуемые пассивы перекрывают краткосрочные активы только в 2015 году; медленно реализуемые активы перекрывают долгосроч-

ные пассивы; постоянные пассивы перекрывают труднореализуемые активы, то есть предприятие является ликвидным. С позиции имущественного подхода, данные таблицы показывают, что баланс АО «ДРСК» в период 2015-2017 гг. являлся ликвидным. Можно сделать вывод, что в этот период организация осуществляла адекватную финансовую политику.

С позиции функционального подхода имеется три рационально действующих соотношения. В 2015 г. все они не соблюдаются. В 2016-2017 гг. ситуация улучшилась, за исключением выявленного дефицита соотношения запасов и кредиторской задолженности. Положительная тенденция обусловлена соответствием $A4 < П4+П3$, $A1+A2 > П2$ и получением излишков по этим неравенствам. Например, соблюдение соотношения $A4 < П4+П3$ говорит о возможности, наряду с собственным капиталом, финансирования внеоборотных активов, еще и долгосрочными обязательствами, в качестве которых могут выступать учредительские займы, являющиеся, собственным капиталом. Ситуация, когда $A1+A2 > П2$ означает, что краткосрочные обязательства соответствуют дебиторской задолженности, а также наиболее ликвидным активам и служат источником их финансирования. Соотношение $A3 > П1$ является главной особенностью функционального подход и отражает соответствие кредиторской задолженности запасам. Для данной организации, изучение этого соответствия является актуальным, так как приобретения материалов (что присуще и специфично для данной отрасли) осуществляется через кредиторов (поставщиков, подрядчиков), с которыми фирма расплачивается по мере получения средств за выполнение работ и оказание услуг. К тому же большую долю кредиторской задолженности в АО «ДРСК» как раз составляют расчеты с поставщиками и подрядчиками. Но несоответствие этому соотношению с позиции финансовой устойчивости, наоборот является оптимальным, так как методика ее анализа предполагает, что запасы должны финансироваться устойчивыми источниками формирования имущества (СОС, долгосрочными обязательствами, краткосрочными кредитами и займами). Использование кредиторской задолженности для целей финансирования запасов с этой позиции неприемлемо.

Для более точной оценки ликвидности отчетности АО «ДРСК» в период 2015-2017 гг. применяются относительные показатели –коэффициенты. Методические рекомендации по анализу финансового состояния «ФинЭкАнализ» и методические указания по расчету финансовых коэффициентов, реализованные в программе IT Аудит: Аудитор предлагают рассчитывать коэффициенты ликвидности без включения оценочных обязательств в состав краткосрочных. Воспользуемся данной методикой. Данные занесены в таблицу 19.

Таблица 19 - Коэффициентный анализ ликвидности АО «ДРСК»

Наименование коэффициента	Значение коэффициента			Абсолютное отклонение за 2015-2017 гг.	Абсолютное отклонение за 2016-2017 гг.	Нормативное значение
	2015 г.	2016 г.	2017 г.			
Коэффициент текущей ликвидности	0,44	1,43	1,09	0,99	-0,34	> 1-2
Коэффициент критической ликвидности	0,34	1,22	0,92	0,88	-0,30	≥1-1,2
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,05	0,40	0,29	0,35	-0,10	≥ 0,1-0,2

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает какую часть краткосрочных обязательств организация может погасить немедленно. За данный период значения не достигают нормальных. Увеличение денежных средств компании в период 2015-2017 гг. не повлияло на ликвидность. Это связано со значительным ростом кредиторской задолженности и краткосрочных кредитов, и займов. Наличие достаточного количества свободных денежных средств для данного анализа является положительной тенденцией только в том случае, если компания действительно выберет рациональное применение этих средств.

Коэффициент общей ликвидности достигает нормативного значения в 2016 г. и имеет тенденцию к снижению в 2017 г., что указывает на недостаточность имеющихся оборотных средств, которые при необходимости могут быть использованы для погашения краткосрочных обязательств организации в предыдущие периоды.

Показатели критической ликвидности достигают нормальных значений в 2016 г., в 2017 г. снижаются незначительно, что указывает на то, что организация может в полной мере отвечать по своим обязательствам.

Организации нужно более тщательно следить за соответствием краткосрочных обязательств и оборотных активов, предпринять действия для уменьшения уровня кредиторской задолженности и правильного распределения денежных средств. Стоит заметить, что при данном анализе величина оценочных обязательств не была отнесена в состав краткосрочных обязательств, в соответствии с вышеперечисленными методиками. Как изменятся значения показателей ликвидности при расчете по методикам, относящим оценочные обязательства к другим группам ликвидности и включающим их в состав краткосрочных обязательств, рассмотрено в следующем пункте данной работы.

Заключительным этапом анализа финансового состояния АО «ДРСК» является анализ вероятности банкротства фирмы. С целью оценки вероятности несостоятельности (банкротства) проводится расчет всех необходимых показателей, занесенные в таблицу 20.

Таблица 20 – Показатели для оценки вероятности банкротства АО «ДРСК»

Название коэффициента	Значение коэффициента в 2017 г.
Доля оборотных активов в сумме активов	0,30
Доля нераспределенной прибыли в сумме активов	0,04
Рентабельность активов	5,50
Отношение уставного капитала к общей сумме активов	0,21
Оборачиваемость активов (коэффициент)	0,68
Доля прибыли от продаж в сумме активов	0,09
Соотношение собственного и заемного капитала	0,57
Доля краткосрочных обязательств в сумме активов	0,29
Доля выручки в сумме активов	0,68
Обеспеченность оборотных активов собственным оборотным капиталом (коэффициент)	-0,86
Текущая ликвидность (коэффициент)	1,09
Рентабельность реализованной продукции (коэффициент)	13,51
Рентабельность собственного капитала (коэффициент)	11,67

Следующим этап – прогнозирование вероятности банкротства по основным моделям банкротства предприятий, построенных с помощью множественного дискриминантного анализа: модели Альтмана, Лиса, Таффлера и модель Кадыкова и Сайфулина. Применение дискриминантных факторных моделей для АО «ДРСК» представлено в таблице 21.

Таблица 21 - Применение дискриминантных факторных моделей для АО «ДРСК»

Название модели	Порядок расчета	Градации вероятности банкротства	Вероятность банкротства АО «ДРСК»
Модель Альтмана	$Y = 1,2 \times [1] + 1,4 \times [2] + 3,3 \times [3] + 0,6 \times [4] + 1,0 \times [5]$	$Y < 1,8$ – очень высокая; $1,8 < Y < 2,7$ – высокая; $2,8 < Y < 2,9$ – невысокая; $Y \geq 3$ – очень низкая.	19,368
Модель Лиса	$Y = 0,063 \times [1] + 0,092 \times [6] + 0,057 \times [2] + 0,001 \times [7]$	Предельное значение $Y \geq 0,037$	0,035
Модель Таффлера	$Y = 0,53 \times [6] + 0,13 \times [1] + 0,18 \times [8] + 0,16 \times [9]$	Предельное значение $Y \geq 0,2$	0,248
Модель Кадыкова и Сайфулина	$Y = 2,0 \times [10] + 0,1 \times [5] + 0,08 \times [11] + 0,45 \times [12] + 1,0 \times [13]$	$Y < 1$ – неудовлетворительное финансовое состояние	- 16,184

Можно сделать вывод, что в целом в 2017 г. АО «ДРСК» имеет устойчивое финансовое положение. Расчеты с применением методики расчета Альтмана показали, что уровень вероятности банкротства оценивается как низкий. Модель Лиса предполагает вероятность банкротства АО «ДРСК» - низкая (на уровне 0,035). Модель Таффлера по результатам расчетов определила значение выше среднего, значит организация имеет неплохие долгосрочные перспективы. Последняя модель отечественных экономистов Кадыкова и Сайфулина оценивает финансовое состояние организации как неудовлетворительное. Это связано прежде всего с отрицательным значением собственного оборотного капитала, который не обеспечивает оборотные активы, делая коэффициент отрицательным.

Отсюда можно сделать вывод о том, что в целом организация имеет низкий риск банкротства по трем зарубежным моделям. Но в тоже время организация испытывает недостаток собственных оборотного капитала, что ухудшает ее финансовое состояние и непосредственно сказывается на платежеспособности. Чтобы избежать неустойчивого положения, организации необходимо построить правильную политику формирования собственного оборотного капитала, за счет рационального увеличения оборотных активов (увеличивая, например, запасы, а не дебиторскую задолженность) и собственного капитала, за счет привлечения инвесторов; увеличивать платежеспособность за счет погашения обязательств.

2.3 Анализ оценочных обязательств

2.3.1 Горизонтальный и вертикальный анализ оценочных обязательств

Анализ значения оценочных обязательств как доли валюты бухгалтерского баланса показывает влияние данной величины на структуру баланса и анализирует динамику. Информация об оценочных обязательствах приведена в Пояснениях к бухгалтерской отчетности и представлена в Приложении Ж. Структура и динамика оценочных обязательств в составе краткосрочных обязательств представлена в таблице 22.

Таблица 22– Структура и динамика оценочных обязательств

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Удельный вес, %			Относительное отклонение, %	
				2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г. к 2015	2017 г. к 2016
Оценочные обязательства всего	302128	344563	321063	4,09	5,06	2,47	+14,05	-6,82
по отпускам	295323	296708	302821	4,00	4,35	2,33	+0,47	+2,06
на покрытие иных предвиденных затрат	11061	46392	8038	0,15	0,68	0,06	+319,42	-82,67
по судебным решениям	5171	1463	1225	0,07	0,02	0,01	-71,71	-16,27
по вознаграждениям	-	-	8979	-	-	0,07	-	-
Краткосрочные обязательства	7381515	6814561	12991263	100	100	100	-7,68	+90,64

По данным таблицы оценочные обязательства в составе краткосрочных обязательств занимают в 2016 г. 5,06 % и с 2015 года их доля имела тенденцию к росту. В 2017 г. удельный вес значительно снизился, и данная статья занимает лишь 2 % в составе краткосрочных обязательств. Скорее всего это связано с увеличением доли краткосрочных кредитов (займом), а также кредиторской задолженности, несмотря на увеличение общей величины краткосрочных обязательств. Значение оценочных обязательств в период 2015-2016 г., а в 2017 г. составила 321063, что меньше чем в предыдущем году на 7 %, несмотря на то, что общая величина краткосрочных обязательств в 2017 году увеличилась на 91 %.

На рисунке 7 представлена структура оценочных обязательств в период 2015-2017 гг.

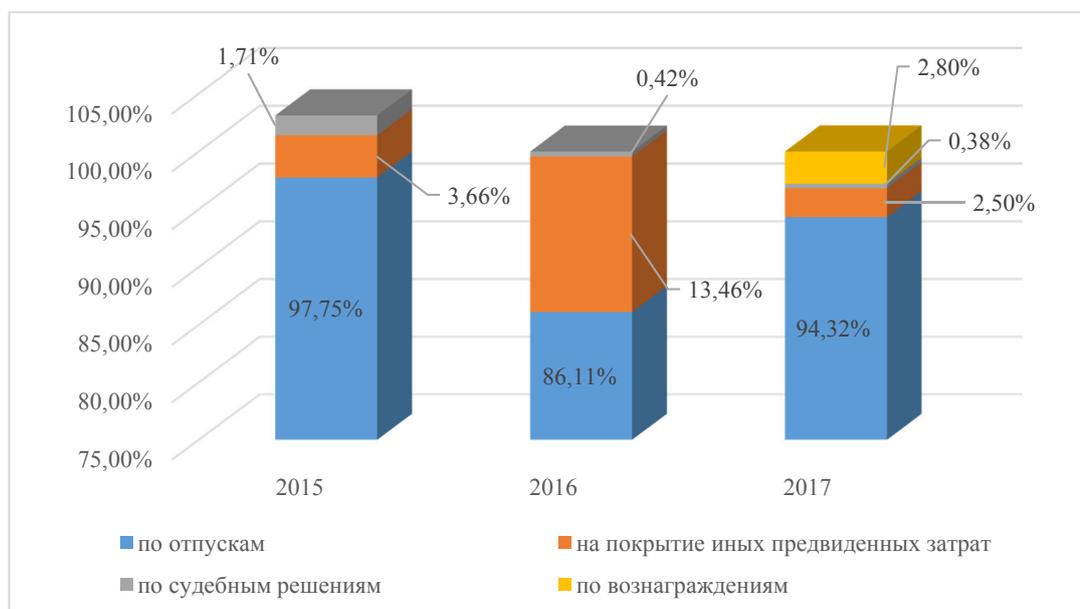


Рисунок 7 – Структура оценочных обязательств в АО «ДРСК»

Организация отражает оценочные обязательства по вознаграждениям, по предстоящей оплате отпусков, по судебному решению, не вступившему в силу, или при наступлении вероятного негативного результата, а также на покрытие иных предвиденных затрат.

Обязательство по предстоящей оплате неиспользованных отпусков работникам имеет наибольшую долю из суммы всех оценочных обязательств, но в 2015-2016 гг. его доля уменьшилась с 99,79 % в 2014 г. до 86,11 % в 2016 г. В 2017 г. доля и само значение обязательств по отпускам увеличились. Сумма оценочных обязательств в 2017 г. увеличилась на 2 %, удельный вес составил 94,32 %, что больше значения предыдущего года на 8 %. Это связано прежде всего с изменением численности персонала и средней заработной платы, влияние которых будет рассмотрено ниже.

Расчет величины оценочного обязательства по отпуску проводится из общего фонда оплаты труда. Эта методика предполагает расчет по организации в целом на основе плановых показателей по начислению заработной платы и страховых взносов. Он прост и удобен в применении, но значение такого обязательства наименее точное. Для такой крупной компании как АО «ДРСК» выбор укрупненного метода рационален, но для выявления наиболее точного значения обязательства можно применить расчет по каждому сотруднику или агрегированный метод с укрупнением единицы расчета. Такими единицами могут выступать категории работников: рабочие, специалисты, руководители. Планирование скорректированного обязательства по отпускам можно отнести к мероприятию по совершенствованию учёта и анализа оценочных обязательств.

АО «ДРСК» является участником различных арбитражных процессов, которые имеют высокую вероятность убытков, которые отнесены в оценочное обязательство по судебным процессам. Оно занимает наименьшую долю в общей величине оценочных обязательств (в 2017 г. лишь 0,38 %). Сумма исковых требований с высокой вероятностью принятия положительного решения в пользу истца на 2017 г. составила 1225 тыс. руб., что на 16 % меньше, чем в 2016 г. Из предъявленных к организации исков, по сумме заявленных требований оказался иск в сумме 1225 тыс. руб. на 31.12.2017 г. по взысканию неустойки по технологическому присоединению с ОАО «Российские железные дороги».

В АО «ДРСК» существуют обязанности, явившиеся следствием прошлых событий, вероятность исполнения которых оценивается как высокое. Например, на покрытие иных затрат в сумме 8038 тыс. руб. возникло по договорам со смежными сетевыми организациями по разногласиям по причине применения индивидуального тарифа на услуги по передаче электроэнергии. Стоит заметить, что величина этого обязательства значительно уменьшилась в 2017 г. в сравнении со значением 2016 г., а именно на 83 %.

АО «ДРСК» имеет обязательства по пенсионным программам. Для целей которого применяется пенсионный план, который имеет определённый ряд пособий и сочетание этих факторов (зависимость от стажа, заработной платы и т.д.). Данные пенсионные планы подвержены рискам, таким как смертность, риск дожития и инфляция. Например, последний фактор по мере своего роста, индексирует пособия (пенсии, выплачиваемые через НПФ – исключение).

Независимо от этого, оценочные обязательства АО «ДРСК» по пенсионным программам не создаются. Это обосновано неопределённостью, существованием высокой вероятности определения конечной суммы обязательства. Как видно по рисунку, структура оценочных обязательств в 2017 г. значительно изменилась, так как в этот период организация признает оценочные обязательства по вознаграждениям в сумме 8979 тыс. руб. Зависимость изменения величины оценочных обязательств по отпускам от изменения численности работников и уровня заработной платы можно проследить по таблице 23.

Таблица 23 – Динамика изменения величины оценочных обязательств по отпускам, численности работников и уровня заработной платы

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Относительное отклонение, %	
				2016 к 2015 г.	2017 к 2016 г.
Величина оценочных обязательств по отпускам, в тыс. руб.	295323	296708	302821	+0,47	+2,06
Среднемесячная заработная плата, в руб.	60648	61242	65540	+0,98	+7,02
Затраты на оплату труда, тыс. руб.	5491253	5525009	5893441	+0,61	+6,67
Среднесписочная численность персонала, чел.	7447	7467	7477	+0,27	+0,13

По данным таблицы можно сделать вывод, что оценочные обязательства по отпускам имеют прямую зависимость от среднемесячной заработной платы, затрат компании на оплату труда работникам и среднесписочной численности.

При росте данных показателей величина оценочных обязательств увеличивается. И на протяжении трёх лет значения увеличиваются. В 2017 г. темп роста данных показателей увеличился по сравнению с динамикой 2016 г. Логика этой зависимости достаточно проста. Чем больше компания обеспечена персоналом, тем больше затраты фирмы на оплату труда, помимо этого на значения которых влияет среднемесячная заработная плата. Соответственно, значения оценочных обязательств будут изменяться. Так, например, в 2017 г. компания понесла затраты на оплату труда на 7 % больше, чем в предыдущем. Это прежде всего связано с увеличением численности на 0,13 %, а также с изменением среднемесячной заработной платы на 7 %. Такой рост обусловлен такими факторами, как: индексация ставок и окладов на 4,9 %; увеличение величины затрат на премирование работников (3,2 %); снижение компенсационных выплат персоналу, работающему в вредных или опасных условиях (-0,9 %); снижение суммы выплат по оплате электроэнергии – компенсация 50 % по счетам (-0,2%).

2.3.2 Коэффициентный анализ оценочных обязательств

АО «ДРСК» в 2018 г. запланировала уменьшения величины оценочных обязательств на 2,5 %, которое составит 313025 тыс. руб. Снижение показателя связано с прекращением обязательств на покрытие иных затрат.

За счет индексации заработной платы, сумма оценочных обязательств по отпускам будут расти, если исключить влияние такого фактора как численность персонала, его планируемое значение составит 309058, что на 2,06 % больше, чем в 2017 г. Итоговое планируемое значение оценочного обязательства 319262 тыс. руб. Отклонение планируемого значения оборачиваемости оценочного обязательства от их фактического значения равен - 0,6. Это говорит о том,

что отклонение по оборачиваемости не является существенным, так как величина является отрицательной.

Основные коэффициенты анализа оценочных обязательств занесены в таблицу 24.

Таблица 24 – Коэффициентный анализ оценочных обязательств в АО «ДРСК»

Коэффициент	Расчет показателя	Значение коэффициента
Фактическое значение оборачиваемости оценочных обязательств, дни	$OB_{\text{оцоб(факт)}} = 654218 \times 365 : 975281$	245
Планируемое значение оборачиваемости оценочных обязательств, дни	$OB_{\text{оцоб(план)}} = 635818 \times 365 : 949980$	244
Коэффициент использования оценочного обязательства	$K_{\text{исп2016}} = 654218 : 975281$	0,67
Коэффициент покрытия оценочных обязательств	$K_{\text{покp2016}} = 321063 : 975281$	0,33

Среднее количество дней, в течение которого обязательства не оплачены фактически составляют 245 дней, при планируемом уровне величины начисленного и использованного оценочного обязательства показатель уменьшается на 1 день, что говорит об незначительном улучшении платежеспособности по данному виду обязательства и связано с уменьшением остатка на начало 2018 г. – 321063, что меньше значения в 2017 г. на 7 %.

Это уменьшает общую сумму начисленного обязательства, несмотря, что сумма погашения возрастет в связи с прекращением обязательств на покрытие иных затрат.

Можно предположить, если организация выйдет на планируемое значение оценочного обязательства (319262 тыс. руб.), то это значение в 2018 г. будет является остатком на начало года и будет меньше значения предыдущего, что в последующих расчетах увеличит платежеспособность данного обязательства посредством уменьшения оборачиваемости в днях.

В конечном счете рациональным поводить анализ оборачиваемости следует на предстоящие 3 года, имея планируемые значения. Из расчета коэффициента использования оценочного обязательства можно сделать вывод об эффективном использовании создаваемых оценочных обязательств, т.к. 67 % обя-

зательств с общей суммы за 2017 г. были погашены. Коэффициент покрытия говорит о том, что 33 % оценочных обязательств остались непокрытыми на конец 2016 г. Этот показатель является обратным предыдущему.

2.3.3 Влияние величины оценочных обязательств на ликвидность в АО «ДРСК»

Во второй главе при проведении анализа ликвидности, была выбрана методика, применяемая в программах «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT». Чтобы оценить рациональность данной методики и выявить влияния величины оценочных обязательств на ликвидность, стоит применить методики, предлагающие включать оценочные обязательства в другие группы ликвидности, а при коэффициентном анализе – в краткосрочные обязательства. Сравнение различных методик можно оценить с помощью коэффициента комплексной оценки ликвидности, учитывающий весовые коэффициенты (формула 10).

$$\text{Кол} = \frac{a_1 A_1 + a_2 A_2 + a_3 A_3}{a_1 П_1 + a_2 П_2 + a_3 П_3} \quad (10)$$

где А,П – итоги соответствующих групп по активу и пассиву,;

a_1 - весовой коэффициент равный 1;

a_2 - весовой коэффициент равный 0,5;

a_3 - весовой коэффициент равный 0,3.

Исходя из этой формулы платежеспособность организации в 2017 г. (с учетом оценочных обязательств в составе устойчивых пассивов) составил 35 %. С учетом оценочных обязательств в составе долгосрочных обязательств данный показатель составил 33,52 %, а в составе срочных обязательств 32,13 %. Если отнести их в группу наиболее срочных обязательств, платежеспособность организации снижается до 31,76 %.

Было выявлено, что методики разных авторов предлагают относить оценочные обязательства в различные группы. Как, например, в предыдущей главе

были проведен анализ ликвидности по методическим рекомендациям программ «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT», которые включают их в группу П4 и при коэффициентном анализе не включают в состав краткосрочных обязательств. В тоже время некоторые авторы, как, например, Пелюшкевич М.Л., предлагают относить их в группу П2 и не исключают из состава краткосрочных⁵⁶. Группировка активов и пассивов баланса АО «ДРСК» по степени ликвидности и срочности платежей за 2015-2017 гг. с включением оценочных обязательств в группу долгосрочных пассивов, срочных обязательств, наиболее срочных пассивов представлены в Приложении И.

В таблице 25 приведена сравнительная характеристика методики анализа ликвидности в программах «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT» с методикой Пелюшкевич М.Л.

Таблица 25 – Сравнительная характеристика методики анализа ликвидности в программах «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT» с методикой Пелюшкевич М.Л.

Наименование коэффициента	Значение коэффициента			Абсолютное отклонение за 2015-2016 гг.	Абсолютное отклонение за 2017-2016 гг.	Нормативное значение
	2015	2016	2017			
Методика анализа ликвидности, рекомендованные «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT»						
Коэффициент текущей ликвидности	0,44	1,43	1,09	0,99	-0,34	> 1-2
Коэффициент критической ликвидности	0,34	1,22	0,92	0,88	-0,30	≥1-1,2
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,05	0,40	0,29	0,35	-0,10	≥ 0,1-0,2
Методика анализа ликвидности, рекомендованная автором Пелюшкевич М.Л.						
Коэффициент текущей ликвидности	0,42	1,36	1,06	0,94	-0,30	> 1-2
Коэффициент критической ликвидности	0,33	1,16	0,90	0,83	-0,26	≥1-1,2
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,04	0,38	0,28	0,33	-0,09	≥ 0,1-0,2

По данным таблицы коэффициент текущей ликвидности по методике Пелюшкевич М.Л. в 2017 г. составил 0,42, что есть на 1 руб. краткосрочных обязательств приходится 42 копейки оборотных активов, что на 5 % меньше, чем ко-

⁵⁶ Пелюшкевич М.Л. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. СПб., 214. 198 с.

эффицент ликвидности, рассчитываемый по методике программ «ЭкФинАнализ» и «Аудитор IT».

Все остальные показатели по методике, предлагаемых в данных программах, тоже завышены в сравнении с методикой Пелюшкевич М.Л., что говорит о нерациональности исключения оценочных обязательств из состава краткосрочных.

Таким образом, независимо от фактического срока погашения оценочных обязательств, методики разработчиков данных программ существенно искажают показатели ликвидности и платежеспособности. Для более объективной оценки данных параметров финансового состояния при расчете данных показателей рекомендуется не исключать оценочные обязательства из состава краткосрочных.

3 АНАЛИЗ СИСТЕМЫ УЧЕТА И АУДИТА ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

3.1 Система бухгалтерского учета оценочных обязательств в АО «ДРСК»

Система бухгалтерского учёта на любом предприятии отражается в применении синтетического и аналитического учёта. Обобщенные данные и информация об объектах бухгалтерского учёта, связанных с ними хозяйственных операциях, ведутся на синтетических счетах. Для раскрытия более детальной информации, применяется аналитический учёт, счета которого открываются как дополнение к синтетическим и учитывают разделение и группировку объектов бухгалтерского учета по тем или иным признакам и характеристикам.⁵⁷

Согласно Учетной политике, АО «ДРСК» создает четыре вида оценочных обязательств – оценочное обязательство на оплату отпусков, на покрытие иных предвиденных затрат и по судебным решениям. Основные положения по их бухгалтерскому учёту раскрываются в пункте 1.8 Учетной политики «Порядок

⁵⁷ Кутер М.И. Синтетический и аналитический учёт хозяйственных операций. М.: КНОРУС, 2016. 328 с.

применения оценочных значений». Фрагмент данного документа представлен в Приложении К.

Схема отражения оценочного обязательства в финансовой отчетности АО «ДРСК» представлена на рисунке 8.

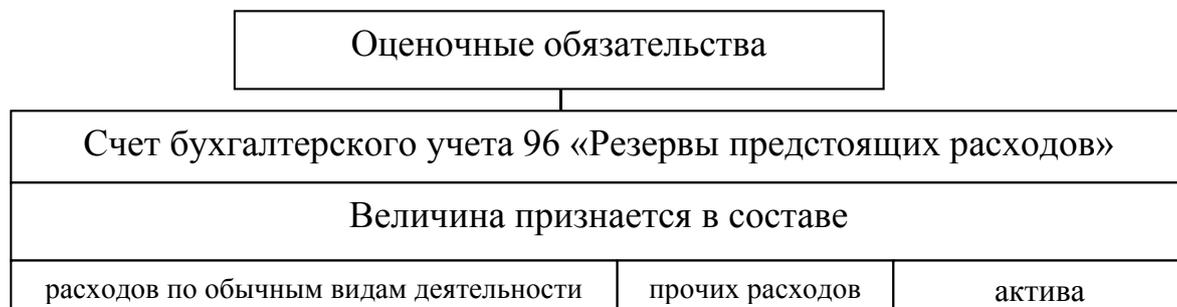


Рисунок 8 - Отражение оценочного обязательства в АО «ДРСК»

Для учёта оценочных обязательств используется счёт 96. Данная организация открывает два субчёта для учета данного вида обязательств. Обязательства на оплату отпусков формируется по каждому сотруднику в разрезе каждого подразделения каждый месяц. Для их учёта используется субсчёт 96.01. Остальные обязательства учитываются на счете 96.02. Фрагмент плана счетов компании представлен в Приложении Л.

Величина обязательства на оплату отпусков определяется на последнюю дату месяца и является произведением количества неиспользованных дней отпуска каждым работником с учетом фактически отработанного времени и среднюю заработную плату каждого работника. Последняя, в свою очередь, определяется путем деления фактически начисленной заработной платы на среднемесячное число календарных дней, умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах. Среднемесячное число календарных дней - 29,4. Данный расчет закреплен законодательно ст. 139 ТК РФ.

Величина оценочного обязательства по отпускам в АО «ДРСК» определяется по формуле 11:

$$\text{ОцОб}_{\text{отп.}} = D_{\text{факт.}} \times \overline{ДЗР} + СВ$$

(11)

где $\text{ОцОб}_{\text{отп.}}$ – сумма оценочного обязательства на оплату отпусков;

$D_{\text{факт.}}$ – фактическое количество неиспользованных дней отпуска;

$\overline{ДЗР}$ – среднедневной заработок работника;

$СВ$ – страховые взносы (пенсионные, социальные и т.д.)

Формирование оценочного обязательства по отпускам в АО «ДРСК» представлено на рисунке 9.

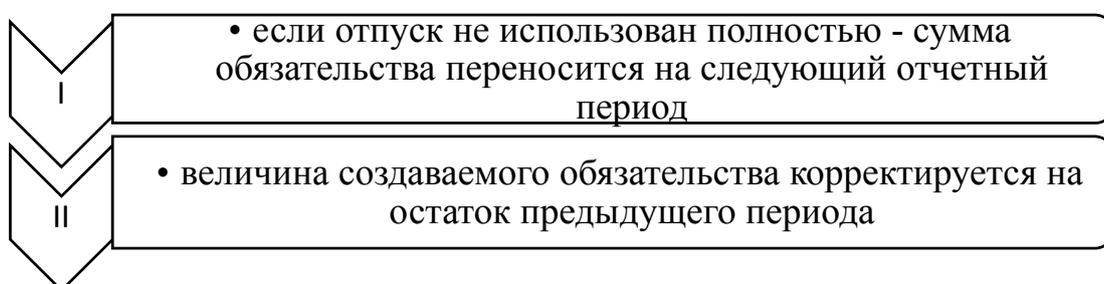


Рисунок 9 - Формирование оценочного обязательства по отпускам работников

Для оформления непосредственного расчета оценочного обязательства АО «ДРСК» использует протокол и справкой расчетом, как основание отражения суммы в бухгалтерском учете.

АО «ДРСК» является участником ряда арбитражных процессов, имеющих высокую вероятность негативных последствий (убытков), которые отнесены в оценочное обязательство по судебным процессам. Величина создаваемого резерва не подлежит дисконтированию. В бухгалтерском учете начисленные суммы создаваемого оценочного обязательства отражаются как прочие расходы. Расходы списываются за счет сумм созданного оценочного обязательства. При недостаточности средств фактически начисленного оценочного обязательства суммы расходов включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Как было выявлено ранее оценочное обязательство на оплату отпусков в АО «ДРСК» занимает наибольший удельный вес в общей сумме обязательств. В примерах, представленных ниже рассмотрена методика расчета его величины, применяемая в АО «ДРСК».

Пример расчета оценочного обязательства на отпуск работника АО «ДРСК»

В 2017 году компания АО «ДРСК» дважды предоставляла сотруднику в должности электромонтажника Павленко В.И. отпуск – в период с 07.06.2017 (10 дней), с 6.12.2017 – (18 дней). Ежемесячный оклад работника - 20000 руб. В соответствии с Трудовым Кодексом РФ (ст. 115), ежегодный основной отпуск - 28 календарных дней. В АО «ДРСК» установлена пятидневная рабочая неделя (8-часовой рабочий день). Ставка страховых взносов в 2018 г. составляет 30 %. Производится расчет величины оценочного обязательства на отпуск работника Павленко В.И. на 31 января 2018. Журнал хозяйственных операций и корреспонденция счетов по примеру отображены на рисунке 10.

Решение:

$$\overline{\text{ДЗР}} = \frac{\text{ЗП}_{\text{факт}}}{29,4 \times 12}$$

$$\overline{\text{ДЗР}} = \frac{20000 \times 10 + \frac{20000}{21} \times 13 + \frac{20000}{21} \times 8}{29,4 \times 10 + \frac{29,4}{31} \times 20 + \frac{29,4}{30} \times 13} = \frac{220000}{326} = 675 \text{ руб.}$$

Число дней неиспользованного отпуска на 31 января 2018 - 28 дней. В этом случае величина обязательства на отпуск работнику составит:

$$\text{ОцОб}_{\text{отп.}} = \text{Д}_{\text{факт.}} \times \text{ДЗР} + \text{СВ} = 28 \times (675 + 0,3 \times 675) = 24570,28$$

Содержание операции	ПБУ/МСФО		Сумма	Документ
	Дебет	Кредит		
Сформировано оценочное обязательство на отпуск сотрудника на 31.01.2018	20	96.01	24570,28	Справка-расчет № 25 (Приложение М)

Рисунок 10 - Журнал хозяйственных операций по формированию оценочного обязательства

В данном случае организация формирует обязательство в сумме 24570,28 руб. Сотрудник получает компенсацию за неиспользованный отпуск по расходному кассовому ордеру, форма которого представлена в Приложении Н.

Пример использования оценочного обязательства по отпускам сотрудников АО «ДРСК»

На 31 января 2018 г. АО «ДРСК» имеет обязательство перед сотрудниками за дни отпуска, которые были не использованы. Величина данного обязательства – 30 млн. руб. Учитываются расходы, рассчитанные на основе произведения среднедневного заработка работника на неиспользованные дни (20 млн. руб.) и расходы на страховые взносы (10 млн. руб.).

В течение февраля 2018 года выплата работникам данного обязательства, т.е. его использование на оплату отпускных составили 20500 тыс. руб., в т.ч. страховые взносы 5500 тыс. руб. Заработная плата работников за январь 2018 года – 300 млн. руб. НК РФ рассчитывает процент отчислений методом деления предполагаемой суммы расходов к предполагаемому размеру расходов на оплату труда, включая сумму ЕСН.⁵⁸

Планируемые расходы на оплату труда за 2018 год составляют 4,1 млрд. руб., планируемые расходы на оплату отпусков 290 млн. руб. (включая страховые взносы). Журнал хозяйственных операций по примеру представлен на рисунке 11.

Таким образом, процент отчислений в резерв равен:

$$\%_{\text{отч}} = \frac{\text{Планируемые расходы на оплату отпусков работникам за 2018 год}}{\text{Планируемые расходы на оплату труда}} = \frac{290\,000}{4\,100\,000} \times 100\% = 7\%$$

Операция	ПБУ 8/МСФО 37		Сумма, тыс. руб.		Разница	Документ
	Дебет	Кредит	Б/у	Н/у		
Сформировано оценочное обязательство на отпуск работников на 31.01.2018	20	96.01	30000	300000 × 0,07 = 21 000	-9000	Бухгалтерская справка-расчет
Выручка	62	90.01	30000	30000	-	-

⁵⁸ Там же Налоговый кодекс.

Себестоимость (трудовые затраты не учитываются)	90.02	20	26000	26000	-	Расходные документы
Отражен финансовый результат	90.09	99	4000	13000	(9000)	Бухгалтерская справка-расчет
Налог на прибыль	99	68.Налог на прибыль	800	2600	(1800)	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено возникновение отложенного налогового актива	09	68.Налог на прибыль	1800	-	-	Бухгалтерская справка
Отражено использование обязательства (Отражение компенсаций)	96.01	70	20500	20500	-	Расходные кассовые ордера, бухгалтерская справка-расчет
Отражено использование обязательства (Отражение покрытия расходов на страховые взносы)	96.01	69	4100	4100	-	бухгалтерская справка-расчет (Приложение П)

Рисунок 11 – Журнал хозяйственных операций

Кроме того, в конце налогового периода, как и для целей бухгалтерского учёта, организация проводит инвентаризацию резерва (ст. 324.1 НК РФ), пример результатов которой представлен в Приложении Р (Акт инвентаризации расчетов по счету 96.02).

Компания АО «ДРСК» формирует Журнал-ордер по счету 96 и Главную книгу, где собрана сводная информация по движению сумм оценочных обязательств. Это относится к аналитическому учету таких обязательств.

На отчетную дату величина данных обязательств заносятся в отчетность организации, а именно данная сумма отражается в Бухгалтерском балансе АО «ДРСК», а также в Пояснениях, где отражаются сформированные, использованные и остаточные суммы обязательств.

3.2 Оценка существенности искажений отчетности АО «ДРСК», эффективности СВК, аудиторского риска и выборки

В первой главе были рассмотрены основные методики расчета уровня существенности. Для сравнения методик, они были применены на практике для определения уровня существенности отчетности АО «ДРСК». Методика МСА 320 предполагает использования значений некоторых основных статей баланса, доли их существенности, которые определяются аудиторской компанией. Далее методом перемножения этих показателей определяются расчетная величина,

которую впоследствии сравнивают их со средним значением (PZ_{cp}) и по отклонениям определяют значимость показателей (Таблица 26).

Таблица 26 - Определение уровня существенности на основе методики МСА 320

Показатель	Статья бухгалтерской отчетности АО «ДРСК»				
	Прибыль до налогообложения	Выручка	Запасы	Собственный капитал	Валюта баланса
Значение, тыс. руб. [1]	3098290	30038621	484402	19697071	45330130
Доля существенности, % [2]	5	2	2	10	2
Расчетное значение, тыс. руб. [3]=[1]+[2]	154915	600772	9688	1 969707	906603
Среднее значение расчетных значений, тыс. руб. [4]	(154915+600772+9688+1969707+906603) : 5 = 728337				
Отклонение средней от расчетного значения, %	+87,23	+18,14	+98,67	-170,05	-24,56

По таблице можно сделать вывод, что отклонения по показателям прибыль до налогообложения, запасы, собственный капитал, являются значительными. Для дальнейших расчетов рационально скорректировать состав показателей для определения уровня существенности. По профессиональному суждению аудитор принимает решение использовать выручку и валюту баланса для нового расчета средней. В этом случае средняя арифметическая будет составлять:

$$PZ_{cp} = (600772+906603) : 2 = 753687,5 \text{ тыс. руб.}$$

Далее необходимо округлить данное среднее значение не более чем на 20 %. Полученное значение будет являться уровнем существенности по отчетности в целом. Округляем данное значение до 750000 тыс. руб., что меньше предыдущего значения на 0.5 %. Это значение распределяется между существенными статьями и их удельному весу к валюте баланса. Доля оценочных обязательств АО «ДРСК» в валюте баланса составляет 0,0071. В результате это значение умножается на ранее рассчитанный уровень существенности (по отчетности в целом):

$$УС_{оц.об.} = 750000 \times 0,0071 = 5325 \text{ тыс. руб.}$$

Следовательно, применение методики международных стандартов в данном случае определяет уровень существенности для оценочных обязательств на уровне 5323 тыс. руб.

Следующая методика предложена В.И. Бондаренко. Её сущность – в определении средневзвешенной с учётом ранга важности показателей. Для этого используется градации риска системы учёта и доли показателя существенности (Таблица 28).

Таблица 28 - Градации риска системы учета и доли существенности

Градации	Существенность, в %	Риск системы учета, в %
низкий	2	10
	3	20
	4	30
средний	5	40
	6	50
	7	60
высокий	8	70
	9	80
	9	90

Далее аудитор выбирает показатели отчетности и соотносит их риски системы учёта и показатели существенности. Определяется уровень существенности по отчетности в целом. Расчет представлен в таблице 29.

Таблица 29 - Расчёт УС на примере АО «ДРСК» по методике Бондаренко В.И. за 2017 г.

Показатель	Значение, тыс.руб.	Риск системы учета, в %	Показатель существенности, в %	Уровень существенности
Выручка	30631416	50	6	1580636
Прибыль до налогообложения	3098290	60	5	154914
Собственный капитал	19697071	20	9	1404332
Краткосрочная кредиторская задолженность	5590676	50	6	211685
Краткосрочные оценочные обязательства	321063	60	5	152888
Денежные средства и денежные эквиваленты	3698210	20	9	24814
Основные средства	31333272	30	8	2078828
Запасы	484402	40	7	31762
Дебиторская задолженность	7945351	60	5	192410

Уровень существенности по отчетности в целом	$\frac{\sum \text{Уровни существенности}}{8}$	609485
--	---	--------

Округленное итоговое значение в данном случае будет составлять 600000 тыс. руб. (отклонение 1,5 % от рассчитанного значения в таблице).

И тогда уровень существенности статьи «Оценочные обязательства» по данной методики будет равен:

$$УС_{\text{оц.об.}} = 600000 \times 0,0071 = 4260 \text{ тыс. руб.}$$

Достоинством этой методики является возможность применения значений не только статьи бухгалтерской отчетности, но и сальдо счетов, на которых учитываются исследуемые объекты учета. В части аудита оценочных обязательств применение такой методики оценивается как наиболее рациональное, т.к. данные обязательства могут быть использованы, скорректированы в течение отчетного периода, что говорит об отсутствии этих данных в отчетности.

Аудиторские организации часто используют в своей практике методики по определению уровня существенности как доли от наиболее значимого показателя. Бычкова С.М. предлагает использовать три основных показателя деятельности фирмы: выручка, чистая прибыль и валюта баланса. Расчет по данной методике на основе данных отчетности АО «ДРСК» представлен в таблице 29.

Таблица 29 - Расчет УС по методике Бычкова С.М. с использованием данных отчетности АО «ДРСК» за 2017 г.

Показатель	Значение, тыс. руб.	Доля существенности, %	УС	УС _{оц.об.}
Выручка	30 631 416	2	526 879	3550
Валюта баланса	45 330 130	2	608 046	4260
Чистая прибыль	2 298 562	5	114 928	710

В данном случае можно увидеть, что итоговые значения уровней существенности по данным методикам существенно различаются, что говорит о необходимости более подробного изучения методик его расчета, их уточнения, специфику применения и возможного усовершенствования.

В таблице 30 представлена сводная сравнительная характеристика выше представленных методик.

Таблица 30 – Сравнительная характеристика методик расчета УС

Положение методики	Исследуемые группы методик		
	Методика МСА	Методика Бондаренко В.И.	Методика Бычкова С.М.
Сущность расчета	средняя арифметическая значений с применением доли значимых показателей отчетности	средневзвешенное значение показателей, рассчитанных исходя из ранга важности показателей, выбранных аудитором	доля от величины показателя отчетности, которые по мнению аудитора являются наиболее значимыми
Отбор значимых показателей	Перечень значимых показателей строго устанавливается	Определяется в соответствии с программой аудита	Отбирается наиболее важная статья отчетности с учетом профессионального мнения аудитора
Доли (проценты) существенности, участвующие в расчетах	Перечень долей (процентов) строго устанавливается	Соотношение долей со системой учета и показателей существенности	Устанавливаются внутренними методиками организаций, предоставляемых аудиторские услуги
Учёт взаимосвязи УС с рисками	не включается	включается	не включается

Исходя из таблицы можно сделать вывод, что методики предполагают различные подходы к расчету, применение разных показателей. Для аудита оценочных обязательств рекомендуется применять методику с применением ранга важности и взаимосвязи рисков с уровнем существенности.

Во-первых, данная методика учитывает конкретные статьи отчетности, а также предполагает возможность использования при расчете сальдо по счетам, что приведет к более точному значению данного показателя.

Предположим, что аудиторская организация рассчитывает УС как долю от чистой прибыли. Является ли такой расчет рациональным, если аудит проводится в целях раскрытия информации об оценочных обязательствах, какая взаимосвязь между данными показателями и является ли такое значение точным.

Во-вторых, учитывает риски, которые имеют весомое значение при аудите оценочных значений. В данном случае аудитор полагает, что статья является достаточно рискованной и определяет риск как высокий.

При расчете это отражается в итоговом значении уровня существенности по отчетности в целом для конкретной статьи отчетности при формировании баланса и для объекта исследования в определенный момент времени.

В теоретической части данной работы были рассмотрены самые распространенные методики оценки СВК. По результатам сравнительной таблицы была выбрана наиболее подходящая для данного исследования методика.

Чтобы оценить надежность функциональных элементов системы внутреннего контроля в АО «ДРСК» было проведено тестирование, результаты которого представлены в Приложениях С, Т и У.

Тесты разработаны специалистами фирмы «Гориславцев и К», которая занимает лидирующую позицию на российском рынке аудиторских услуг. Надежность определяется путем отношения количества ответов «да» к общему количеству вопросов. Целевая аудитория - представители аудируемой организации АО «ДРСК».

Вопросы были конкретизированы и детализированы в отношении информационной, контрольной системы применимой к оценочным обязательствам. Результаты представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Результаты расчета уровней надежности систем внутреннего контроля в АО «ДРСК»

Показатели	Объект тестирования		
	Контрольная среда	Информационная среда	Средства контроля над операциями с оценочными обязательствами
Общее число вопросов	20	18	18
Количество положительных ответов	12	11	9
Уровень надежности, %	60	61	50
Средний уровень надежности СВК, %	57		

В данном случае надежность системы внутреннего контроля АО «ДРСК» составляет 57 %. Это относится к среднему уровню надёжности, что выявляет пробелы и недочеты в СВК АО «ДРСК». В последнем пункте данной главы

разработана усовершенствованная методика оценки данной системы, а также даны рекомендации для улучшения ее эффективности.

Оценка рисков – неотъемлемая часть подготовки аудиторской проверки аудитор и ее проведения. В теоретической части данной работы были рассмотрены две модели расчета рисков мультипликативная и аддитивная. Расчет рисков на основе ранее рассчитанных показателей надежности представлен в таблице 32.

Таблица 32 – Расчет рисков по мультипликативной модели

Наименование риска	Обозначение	Формула	Расчет
Аудиторский риск	R	<i>обычно определяется на уровне 5 %</i>	
Неотъемлемый	$R_{нт}$	<i>значение предлагается аудитором 70 %</i>	
Средств контроля	$R_{кк}$	100 % - Надежность	100 % - 57 % = 43 %
Необнаружения	$R_{нб}$	$R : (R_{кк} \times R_{нт}) \times 100\%$	0,05 : (0,7 × 0,43) × 100% = 17 %

Если рассчитывать риск необнаружения по аддитивной модели, то в первую очередь считается вероятность отсутствия ошибки:

$$(1 - A) = (100 \% - 70 \%) = 30 \% \text{ (табличное значение надежности – 0,8).}$$

Вероятность того, что ошибка будет выявлена системой контроля:

$$(1 - B) = 100 \% - 43 \% = 57 \% \text{ (табличное значение надежности – 1,1).}$$

Вероятность того, что на счете отсутствует ошибка:

$$(1 - P) = 95 \% \text{ (табличное значение надежности – 3,1).}$$

Тогда:

$$r = 3,1 - 0,8 - 1,1 = 1,2.$$

В данном случае данный коэффициент вероятности (1,2) сопоставляется со значением коэффициента вероятности – 70 %. В этом случае риск необнаружения составит:

$$R_{нб} = 100 \% - 70 \% = 30 \%.$$

Можно сделать вывод о значительном отклонении результатов, рассчитанных по данным моделям (17 % - 30 % = - 13 %). Это означает, что при при-

менения разных методик расчета рисков аудитор выявляет различные уровни вероятностей необнаружения ошибок при проведении аудиторских процедур финансовой отчётности.

В данном случае более рациональным будет рассчитывать риск необнаружения по аддитивной модели. В результате расчета, более низкий уровень данного показателя сопоставим с более высокими уровнями риска, которые установил аудитор для аудиторского риска и риска контрольных средств, в зависимости от объекта исследования и целей аудита.

Аудитор принимает в расчет увеличение уровня внимательности во время проверки, количества затраченного времени на проверку и совершенствования выявления объема выборки.

Для расчета объема выборки используются следующие данные, представленные в таблице 33.

Таблица 33 – Показатели для расчета объема выборки в целях аудита оценочных обязательств АО «ДРСК»

Показатель	Значение	
Объем генеральной совокупности, тыс. руб.	572843	
Индивидуальные элементы с наибольшей стоимостью, тыс. руб.	220014	Итого: 376542
Ключевые элементы, тыс. руб.	156528	
Коэффициент проверки	0,60	
Уровень существенности, тыс. руб.	4260	
Риск контрольных средств, %	43	
Неотъемлемый риск, %	70	

Коэффициент проверки определяется аудиторской организацией и зависит от рисков, приведенных в таблице. Риск контрольных средств оценивается как средний, неотъемлемый – как высокий уровень. Кроме того, учитывается риск пересекающихся процедур (их наличие).

Данные процедуры предполагают встречную проверку документации по объекту учета, которая подтверждается информацией других областей учёта.

В данном случае его уровень учитывается как средний, т.к. такая проверка является невозможной в хозяйственном обороте операций с оценочными обязательствами.

Градации уровней вышеназванных рисков соответствуют значения проверки. Данная таблица соответствий представлена в Приложении Ф.

По данным таблицы рассчитывается объем выборки:

$$\text{ЧЭВ} = (572843 - 376542) \times 0,6 : (4260 \times 0,75) = 36,86.$$

Это означает, что помимо индивидуальных и ключевых элементов, аудитор будет использовать 37 элементов выборки. Все данные по объему выборки фиксируются в документах аудитора.

Чтобы проверить сальдо по счету и организовать формирование выборки необходимо выбрать определенные ее элементы (Приложение Ф).

Главная особенность при выборе методики формирования выборки – ее целевое назначение. Так, при аудите оценочных обязательств не рекомендуется отбирать элементы случайным образом (случайная выборка).

Наиболее рациональным является оценочный метод отбора элементов, который основывается на мнении аудитора выбрать элемент с высокой вероятности содержания ошибки. Для этого также используется формула 12, которая раскрывает расчет прогнозной величины ошибки:

$$\text{ОШ}_{\text{пл.пр.}} = \text{ОШ}_{\text{факт}} \times (\text{ГС-ИЭ-КЭН}) : \text{ЭВ}_{\text{ст}} + \text{ОШН}_{\text{факт}} + \text{ОШК}_{\text{факт}} \quad (12)$$

где $\text{ОШ}_{\text{пл.пр}}$ – величина ошибки (прогноз);

$\text{ЭВ}_{\text{ст}}$ – стоимость всех проверяемых элементов;

$\text{ОШН}_{\text{факт}}$ – величина ошибки при проверке индивидуальных элементов с наибольшей стоимостью по факту;

$\text{ОШК}_{\text{факт}}$ – величина ошибки при проверке ключевых элементов по факту.

Аудитор изучил элементы выборки на сумму 154656 тыс. руб. Общая величина ошибок составила 444 тыс. руб. и 378 тыс. руб. по ключевым и индивидуальным элементам.

Тогда:

$$ОШ_{пл.пр.} = 444 \times (572843 - 376542) : 154656 + 378 = 941,56 \text{ тыс. руб.}$$

Это значение является прогнозной суммой ошибок, которая составляет 22 % от уровня существенности. Можно сделать вывод о несущественности спрогнозированных ошибок. Эта информация может быть представлена в рабочих документах аудитора.

3.3 План и программа аудита оценочных обязательств, апробация аудиторских процедур

В план аудита оценочных обязательств были включены укрупненные задачи, рассмотренные в первой главе диссертации. Данные задачи, могут быть расширены, конкретизированы и адаптированы под исследуемых объект бухгалтерского учёта.

Программа аудита включает в себя раскрытый план аудита. Аудитор составляет детальную информацию проведения аудиторских процедур, которая в свою очередь позволяет решить задачи, представленные в плане.

План и программа аудита – результат аудита на этапе планирования, и, как следствие определяют последовательность действий аудитора и систематизирует информацию.

В первую очередь, предлагается создать информационную карту для целей аудита (Таблица 34).

Этот рабочий документ позволит аудитору четко систематизировать направления аудита по данным обязательствам с источниками информации, в которых раскрываются данные направления.

Таблица 34 – Информационная карта для целей аудита оценочных обязательств

I Необходимая информация		Источник
Сумма оценочного обязательства:	Период	

1 по балансу	начало и конец	Счет 96 (субсчета) – остатки
2 начисленная	отчетный	Счет 96 (субсчета) – оборот по кредиту
3 списанная на затраты	отчетный	Счет 96 (субсчета) – оборот по дебету
4 списанная по избыточному начислению	отчетный	Счет 96 (субсчета) – оборот по дебету
5 списанная по прекращению признания		Корреспонденция со счетом 91
6 увеличенная с ростом приведенной стоимости	отчетный	Счет 96 (субсчета) – оборот по кредиту
II Прочая информация		Корреспонденция со счетом 91
1 Характер вида обязательства, сроки погашения		Карточки учета
2 Ожидаемые суммы требований (встречные и от третьих лиц)		Первичные документы по признанию активов
3 Неопределенности в части величины и сроков обязательства		Карточки учета
4 Диапазон оценочных значений или конкретное значение, которое возможно оценить		Первичные документы по признанию активов

Процедуры аудита для удобства использования рабочих документов разделяют на общие и специфические (для изучения определенных видов обязательств) (Приложение X). Детальное описание процедур представлено в таблице 35.

Таблица 35 – Детальное описание аудиторских процедур в отношении оценочных обязательств

Код	Наименование	Основные процедуры
111111	Проверка условий признания по факту	Выявляются факты возникновения оценочных обязательств. Запрос о структуризации компании и утверждения его плана. Изучение договоров с контрагентами, штрафной системы и т.д
111112	Проверка законности отнесения обязательств к оценочным	Проверяется правильность и законность такого отнесения, опираясь на российские и международные стандарты. Привлечение карточек учёта с описаниями неопределённостей для определенных обязательств.
111113	Проверка правильности оценки величины обязательств	Изучение соответствия метода по факту и представленным в Учетной политике, а также их законность и рациональность применения в данной фирме.
111114	Встречная проверка отражений хозяйственных операции	Выявления фактов совершения сделки, полноты и достоверности отражения величины оценочного обязательства.
111115	Проверка арифметических расчетов	Проверка правильности расчётов величины обязательств, итоговых показателей в документах, значений корректировок обязательств, исправительных записей.
111116	Нормативная проверка документации	Оценка полноты, правильности, своевременности документального оформления документов.

111117	Проверка достоверности ФБО	Применение эмпирических методов. Проверка законности и правильности оценки. Проверка правильности применения дисконтирования при оценке.
111121	Нормативная проверка документов, связывающих организацию с контрагентами	Изучение легитимности договоров, законности применения штрафных санкций, изучение арбитражных документов и т.д.
111122	Нормативная проверка раскрытия информации по оценочным обязательствам в Учетной политике	Проверка соответствий фактического состояния оценочных обязательств и информации, представленной в Учетной политике (порядок признания, виды, методики оценки и т.д.)
111131	Факторный анализ	Использование методов статистики и эконометрики
111132	Прогнозирование величины обязательств	Использование методов экономического анализа
111133	Экспертная оценка по определению вероятностей наступления событий в будущем	Использование методов экономического анализа. Анализ арбитражной практики.

Для наглядного примера, была проведена апробация процедур 111116 и 111122.

Процедура 111122. Нормативная проверка раскрытия информации по оценочным обязательствам в Учетной политике АО «ДРСК»

Аудитором была проведена нормативная проверка АО «ДРСК» по отношению к оценочным обязательствам. Были получены следующие результаты:

- 1) Указаны виды оценочных обязательств, сформированные АО «ДРСК»;
- 2) Для оценочных обязательств по отпускам определены методы оценки их величины, в то время как информация по расчету и оценке остальных видов оценочных обязательств не была раскрыта;
- 3) В документы представление наименование счета и субсчетов для синтетического и аналитического учета каждого вида обязательства;
- 5) Указано на какие виды расходов относятся оценочные обязательства в части их формирования и использования.

В результате проверки Учетной политики в части информации об оценочных обязательствах, аудитор дает заключение о соответствии данного документа АО «ДРСК» действующему законодательству во всех отношениях, кроме отражения методик оценки оценочных обязательств по судебным разбирательствам, вознаграждениям и обязательствам на покрытие иных расходов, отсутствие которых может повлечь за собой обнаружение искажений в отчетности.

Процедура 111116. Нормативная проверка документации АО «ДРСК» в части оценочных обязательств

Аудитор рассмотрел карточку учета оценочного обязательства и обнаружил отсутствие неопределенности, которая присуща данному оценочному обязательству. В данном случае раскрывается неопределённость по данному обязательству (Рисунок 12).

Существующие неопределенности (отметить знаком X)			
В отношении срока исполнения	X	В отношении суммы	X
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.	

Рисунок 12 - Раскрытие неопределенности оценочного обязательства на отпуск

3.3 Риск-аудит как методика для оценки эффективности СВК и рекомендации по совершенствованию данной системы в АО «ДРСК»

Ранее, в предыдущих главах, были рассмотрены методики для оценки СВК. Было выявлено, что наиболее распространены методики на основе разработке различных тестов, результаты которых позволяют оценить данную систему. Несмотря на свою обширность применения, данные тестирования не раскрывают информацию о том, как образуются риски элементом системы внутреннего контроля и почему. Даже если тестирование направлено на выявление таких рисков, то для этого необходимо разработать тест с большим количеством вопросов или вариантов ответа (конкретизация), и, в результате, их выявление становится достаточно трудоемким процессом.

Аудит и его деятельность в первую очередь регламентируется нормативно-правовыми актами. В тоже время, на сегодняшний день, службы внутреннего аудита компаний все больше показывают свою независимость и локализи-

руют стандарты деятельности данной службы. Причем, основное направление и цель их деятельности – нивелировать риски.

Такой подход как риск-аудит направлен на минимизацию рисков, их своевременное выявление и оценку. Его преимуществом является практическая направленность выявления негативных рисков на стадии возникновения и своевременное предотвращение. С применением такого подхода, любую методику аудита можно сделать более информативной, а результаты – более достоверными.

Например, можно усовершенствовать методику оценки СВК, применяя результаты проведенного тестирования в пункте 3.2., с позиции риск-аудита.

Для этого предлагается выполнить дополнительные процедуры:

1. Классификация тестов в зависимости от составленных вопросов по возможным причинам возникновения рисков.

Различают три основные возможные причины возникновения рисков:

- подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности (ФБО);
- деятельность превентивных средств контроля;
- средства контроля, которые выявляют и исправляют риски.

2. Составление теста с представлением вопросов по каждой предпосылке в отдельном текстовом параграфе в каждом элементе системы внутреннего контроля.

3. Проведение тестирования и подведения итогов (подсчет положительных и отрицательных ответов).

4. Составление сводной матрицы оценки системы внутреннего контроля (Таблица 36).

Таблица 36 - Матрица оценки системы внутреннего контроля с применением предпосылок в системе риск-аудита

Элементы системы внутреннего контроля	Контрольная среда	Информационная среда	Средства контроля	Надежность выполнения предпосылок
Количество вопросов	E	F	G	E+F+G

Предпосылки	ФБО	А	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	$\frac{\sum \text{Да}}{A}$
	П	В	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	$\frac{\sum \text{Да}}{B}$
	ВИ	С	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	\sum положительный ответ	$\frac{\sum \text{Да}}{C}$
Надежность элементов СВК		A+B+C	$\frac{\sum \text{Да}}{E}$	$\frac{\sum \text{Да}}{F}$	$\frac{\sum \text{Да}}{G}$	Итоговый уровень надежности

Как и при стандартной методике оценки СВК, рассчитывается число положительных ответов, которые в свою очередь классифицируются и группируются по возможным причинам появления рисков. При этом расчет надежности не изменяется.

Вместо E, F и G в таблицу заносится общее количество вопросов по каждому элементу. Вместо A, B и C – количество вопросов, где данные предпосылки имеют место быть. Итоговая графа исчисляется как средняя арифметическая надежностей компонентов и выполнения предпосылок. В таблице 37 представлен результат применения данной методики в АО «ДРСК».

Таблица 37 – Расчет уровня надежности СВК с применением риск-аудита в АО «ДРСК»

Элементы системы внутреннего контроля		Контрольная среда	Информационная среда	Средства контроля	Надежность выполнения предпосылок	
Количество вопросов		20	18	18	56	
Предпосылки	ФБО	16	3	6	$\frac{10}{16} = 0,63$	
	П	24	7	3	$\frac{15}{24} = 0,63$	
	ВИ	16	2	2	$\frac{7}{16} = 0,44$	
Надежность элементов СВК		56	$\frac{12}{20} = 0,61$	$\frac{11}{18} = 0,61$	$\frac{9}{18} = 0,50$	0,57

Данный матричный анализ наглядно предоставляет более открытую информацию для аудитора, где выявляются слабые места, в которых возможно возникновения негативных рисков.

Уровень надежности СВК АО «ДРСК», как было выявлено ранее, оценивается как средний. При этом теперь, после разработки методики с позиции риск-аудита, понятно, при выполнении каких предпосылок возникают угрозы будущего возможного обнаружения рисков. Например, было выявлено, надежность выполнения такой предпосылки как выявляющие и исправляющие средства, составляет 44 %. Это самый низкий уровень надежности из всех, который к тому же имеет значительное отклонение от остальных уровней (6-11 % в абсолютном отклонении). Это говорит о том, что СВА необходимо акцентировать внимание на данной предпосылке. Для этого можно предложить ряд рекомендаций:

1. Проведение регулярных проверок процесса формирования оценочных обязательств в АО «ДРСК» с целью минимизировать вероятность появления ошибок.

При проведении апробации аудиторских процедур было выявлено, что информация по формированию и оценки касаются некоторых видов оценочных обязательств не отражается в Учетной политике предприятия. Этот факт подтверждает необходимость проведения данных мероприятий.

В результате проверок на стадии формирования обязательства могут быть заранее минимизированы риски того, что в последующем организация столкнется с выявлением искажений уже на стадии сформированных обязательств. К тому же эта рекомендация позволит уточнить информацию о рациональности формирования новых видов обязательств.

2. Утверждение графика выборочных проверок службой внутреннего аудита.

К данной рекомендации можно привести факт того, что в некоторых карточках бухгалтерского учета АО «ДРСК» не отражается уровень неопределенности некоторых оценочных обязательств. Такие пробелы организация должна исправлять своевременно.

Данные выборочные проверки помогают своевременно устранить недостатки в документах, выявить несоблюдение законодательства, правил бухгалтерского учета и т.д.

3. Проведение периодических инвентаризаций.

Для данных обязательств характерно периодическое изменение, корректировка или их прекращение в любой период времени. В практической части данной работы было выявлено, что появление искажений и ошибок в этот период, имеет высокий риск. Это означает, что организации необходимо анализировать и контролировать их состояние систематически. Инвентаризацию рекомендуется проводить более одного раза в тот период, когда этот объект учёта поддается изменениям. Кроме того, существует необходимость проверок нетипичных операций, т.к. организация имеет обязательства по судебным разбирательствам.

Помимо этих рекомендаций, можно предложить усилить работу превентивных средств контроля, так как предыдущие предпосылки являются следствием допущения ошибок в разрезе данного направления. Законодательство в части бухгалтерского учета оценочных обязательств постоянно меняется. При этом нормативно-правовая база практически не раскрывает методики оценки, анализа данных обязательств.

Поэтому, при возникновении спорных вопросов, отсутствии рекомендаций на законодательном уровне, в случае выбора методов расчетов, оценок данных значений, предлагается периодически проводить мониторинг актуальной информации по данным обязательствам (изменение в законодательстве, создание новых методических рекомендаций, пригодных к применению и т.д.), обращаться к сторонним организациям, которые могут раскрыть информацию по некоторым вопросам (консультанты, налоговые органы, аудиторские организации), а также периодически изучать изменения в международных законодательных актах, которые стремительно внедряются государством в российскую экономику и бухгалтерский учёт. Отсюда вытекает предложение о перио-

дическом повышении квалификации работников в части актуальных изменений и спорных вопросов в бухгалтерском учете.

В конечном счете руководство АО «ДРСК» может разработать план-график предоставления отчетов о состоянии, эффективности деятельности СВК. В нем может указываться основная, а также специфическая информация об состоянии системы с ссылками на наиболее рискованные, с наибольшим количеством ошибок, статьи и элементы отчетности. В данном случае компания может предотвратить искусственные манипуляции с финансовой отчетностью и прочими документами по оценочным обязательствам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данная магистерская диссертация представляется собой обширное изучение бухгалтерского учёта и аудита оценочных обязательств, как недостаточно изученный объект учёта.

В первую очередь были изучены теоретические аспекты касаясь оценочных обязательств. Российская экономика реформируется и постепенно адаптируется под международные нормы и правила, которые, в некоторой степени, отличны от отечественных. Было выявлено, что данный объект учета в РФ образовался относительно недавно, что приводит к отсутствию информативной базы его учёта и аудита.

При исследовании формирования данных обязательств по российским и международным стандартам, было выявлено, что существенных отличий они не имеют, в то время как методики определения величины обязательств по данным документам, имеют ряд недостатков. Величина оценочного обязательства должна быть разумно обоснована, но некоторые обстоятельства (например, судебный исход) могут привести к величине обязательства, недостаточной для погашения. Практическое применение методик по выше представленным нормативно-правовым актам показывает условность их конечных результатов, которые впоследствии могут привести к убыткам деятельности организации.

Для целей аудита, были изучены методики анализа оценочных обязательств, которые практически не изучены в трудах ученых и на законодательном уровне. Апробация и сопоставление методик отечественных экономистов, позволила систематизировать информацию и разработать сводную методику их анализа с позиции комплексного подхода. Было выявлено, что оценочные обязательства значительно влияют на экономическую эффективность деятельности компании. Некоторые существующие методики искажают показатели ликвидности и платежеспособности, посредством включения оценочных обязательств в состав долгосрочных обязательств. Для более объективной оценки финансового состояния при расчете данных показателей рекомендуется не исключать оценочные обязательства из состава краткосрочных. Выводы экономически обоснованы.

В магистерской диссертации были детально изучены подходы к методикам аудита оценочных обязательств. Была разработана структура кодировки задач учета и аудита, которая позволит экономисту исключить те обязательства, которые не формируются в компании, четко и быстро сформулировать задачи для конкретной организации и специфики его действенного учета оценочных обязательств. Отмена национальных стандартов аудита и переход на международные стандарты определяет необходимость уточнения внутрифирменных методик аудита

При изучении этапа планирования аудита, были рассмотрены различные методики расчета уровня существенности. На международном и национальном уровнях применяются дедуктивные методики расчета уровня существенности, предполагающий оценку существенности финансовой отчетности в целом. Для более точной оценки существенности таких рисков статей как оценочные значения рекомендуется применять индуктивную методику, которая использует значимые статьи отчетности, в последующем суммы которых определяют уровень искажений по финансовой отчетности в целом. Приоритетным направлением является оценка эффективности СВК и связанного с ней риска существенных искажений, т.к. эти показатели формирует объем выборки и выявляет перечень необходимых процедур для осуществления аудиторской проверки. Кроме того, было выявлено, что не все методики оценки СВК позволяют определить причины и дальнейшие последствия возникновения рисков различных элементов, т.е. не являются достаточно информационно полными.

Грамотные методические рекомендации и совершенствование планирования аудита отдельных участков отчетности, обеспечивают теоретическую и практическую базу для сбора и систематизации аудиторских доказательств с целью последующего выражения мнения аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности отражения данных объектов и подготовки рекомендаций по совершенствованию их бухгалтерского учета.

В практической части был проведен анализ экономического потенциала АО «ДРСК». Был выявлен ряд недостатков, такие как нерациональность структуры активов организации, высокая доля и динамика дебиторской задолженности; снижение доли собственного капитала, высокие темпы роста кредиторской задолженности, нерациональность распределения денежных средств компании, неэффективное использование активов.

В тоже время в 2017 г. чистая прибыль организации составила более 2 млрд. руб., что говорит о существенном улучшении финансового положения предприятия в отчетном году (увеличение показателя на 56 % в сравнении с финансовым результатом 2016 г.). В этот период компания имела нормальную

финансовую устойчивость, увеличила показатели рентабельности и ликвидности.

Организация имеет низкий риск банкротства. Но в тоже время организация испытывает недостаток собственных оборотного капитала, что ухудшает ее финансовое состояние и непосредственно сказывается на платежеспособности. Чтобы избежать неустойчивого положения, организации рекомендуется построить правильную политику формирования собственного оборотного капитала, за счет рационального увеличения оборотных активов (увеличивая, например, запасы, а не дебиторскую задолженность) и собственного капитала, за счет привлечения инвесторов; увеличивать платежеспособность за счет погашения обязательств.

Далее была изучена действующая система бухгалтерского учета оценочных обязательств в АО «ДРСК», включая документооборот, расчет величины обязательств, их синтетический и аналитический учет.

Анализ стандартных методик аудита применительно к оценочным обязательствам показал, что применять их не всегда эффективно. Так для определения уровня существенности бухгалтерских искажений была взята рекомендация международных стандартов и две методики, разработанные экономистами. Из сравнительного анализа методик, было выявлено, что для проведения аудита отражения в отчетности оценочных обязательств наиболее приемлема методика Бондаренко В.И., достоинством которой 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.

Чтобы оценить надежность функциональных элементов системы внутреннего контроля в АО «ДРСК» было проведено тестирование, разработаны специалистами фирмы «Гориславцев и К». Вопросы были конкретизированы и

детализированы в отношении оценочных обязательств. В данном случае надежность системы внутреннего контроля АО «ДРСК» составляет 57 %. Это относится к среднему уровню надёжности, что выявляет пробелы и недочеты в СВК АО «ДРСК». На практике было выявлено, что более рациональным будет рассчитывать риск необнаружения по аддитивной модели. В результате расчета, более низкий уровень данного показателя сопоставим с более высокими уровнями риска, которые установил аудитор для аудиторского риска и риска контрольных средств, в зависимости от объекта исследования и целей аудита. Также при аудите оценочных обязательств не рекомендуется отбирать элементы случайным образом (случайная выборка). Наиболее рациональным является оценочный метод отбора элементов, который основывается на мнении аудитора выбрать элемент с высокой вероятности содержания ошибки.

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.

В последнем пункте данной работы была разработана методика оценки СВК с позиции риск-аудита. Ее сущность заключается во внедрении в оценку предпосылок возникновения рисков, таких как подготовка ФБО, деятельность превентивных средств контроля, средства контроля, которые выявляют и исправляют риски. Методика основывается на матричный анализ, который наглядно предоставляет более открытую информацию для аудитора, где выявляются слабые места, в которых возможно возникновения негативных рисков.

Уровень надежности СВК АО «ДРСК», как было выявлено ранее, оценивается как средний. При этом теперь, после разработки методики с позиции риск-аудита, понятно, при выполнении каких предпосылок возникают угрозы будущего возможного обнаружения рисков. Например, было выявлено, надежность выполнения такой предпосылки как выявляющие и исправляющие средства, составляет 44 %. Это говорит о том, что СВА необходимо акцентировать внимание на данной предпосылке. Для этого был предложен ряд рекомендаций:

1. Проведение регулярных проверок процесса формирования оценочных обязательств в АО «ДРСК» с целью минимизировать вероятность появления ошибок.

При проведении апробации аудиторских процедур было выявлено, что информация по формированию и оценки касаются некоторых видов оценочных обязательств не отражается в Учетной политике предприятия. Этот факт подтверждает необходимость проведения данных мероприятий.

В результате проверок на стадии формирования обязательства могут быть заранее минимизированы риски того, что в последующем организация столкнется с выявлением искажений уже на стадии сформированных обязательств. К тому же эта рекомендация позволит уточнить информацию о рациональности формирования новых видов обязательств.

2. Утверждение графика выборочных проверок службой внутреннего аудита.

К данной рекомендации можно привести факт того, что в некоторых карточках бухгалтерского учета АО «ДРСК» не отражается уровень неопределенности некоторых оценочных обязательств. Такие пробелы организация должна исправлять своевременно.

Данные выборочные проверки помогают своевременно устранить недостатки в документах, выявить несоблюдение законодательства, правил бухгалтерского учета и т.д.

3. Проведение периодических инвентаризаций.

Инвентаризацию рекомендуется проводить более одного раза в тот период, когда этот объект учёта поддается изменениям. Кроме того, существует необходимость проверок нетипичных операций, т.к. организация имеет обязательства по судебным разбирательствам.

Помимо этих рекомендаций, было предложено усиление работы превентивных средств контроля. Законодательство в части бухгалтерского учета оценочных обязательств постоянно меняется. При этом нормативно-правовая база практически не раскрывает методики оценки, анализа данных обязательств.

Поэтому, при возникновении спорных вопросов, отсутствии рекомендаций на законодательном уровне, в случае выбора методов расчетов, оценок данных значений, предлагается периодически проводить мониторинг актуальной информации по данным обязательствам, обращаться к сторонним организациям, которые могут раскрыть информацию по некоторым вопросам, а также периодически изучать изменения в международных законодательных актах, которые стремительно внедряются государством в российскую экономику и бухгалтерский учёт. Отсюда вытекает предложение о периодическом повышении квалификации работников в части актуальных изменений и спорных вопросов в бухгалтерском учете. В конечном счете руководство АО «ДРСК» может разработать план-график предоставления отчетов о состоянии, эффективности деятельности СВК.

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

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Алексеенко, Е.А. Аспекты становления и развития аудита / Алексеенко, Е.А. // Теоретические и прикладные аспекты современного аудита. - 2015.- № 25. - С.15-19.

2 Алехина, Л.Н. Перспективные направления развития аудиторской деятельности и способы нивелирования аудиторского риска в трудах современных ученых /Алехина, Л.Н.// Наука и Мир. - 2016. -№ 4. - С. 9–19.

3 Аманжолова, Б.А. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности: аналитические процедуры / Б.А. Аманжолова, Е.Н. Лищук // Аудит и финансовый анализ. - 2015. - № 5. - С. 1–13.

- 4 Анищенко, В.В. Аудит / В.В. Анищенко. – М.: КНОРУС, 2015. – 523 с.
- 5 Баранов, К.Н. Экономический анализ отчетности / К.Н. Баранов. – М.: Проспект, 2015. – 398 с.
- 6 Белякова, А.С. Аудиторские риски / А.С. Белякова. – М.: КНОРУС, 2016. – 567 с.
- 7 Белучный, Н.Г. Планирование аудита / Н.Г. Белучный. – М.: Феникс, 2014. – 457 с.
- 8 Бондаренко, В.И. Оценка уровня существенности при планировании аудиторской проверки/ Бондаренко, В.И. // Аудитор. - 2017. - № 10. - С. 32-37.
- 9 Беченко, В.И. Аудит / В.И. Беченко. – М.: Омега-Л, 2016. – 257 с.
- 10 Бровкина, Н.Д. Практический аудит / Н.Д. Бровкина, М.В. Мельник. - М.: ИНФРА-М, 2016. – 280 с.
- 11 Бычкова, С.М. Основы аудита: учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова. М.: Бухгалтерскийучет. 2015. – 563 с.
- 12 Волкова, И.Н. Формирование и отражение оценочных обязательств по оплате отпусков / Волкова, И.Н. // Молочнохозяйственный вестник. - 2014. - № 2.- С. 73–78.
- 13 Галузина, С. М. Международный учет и аудит/ Галузина, С. М. // Учет и аудит. - 2015. - № 35. - С. 234-245
- 14 Галузин, В.И. Бухгалтерский учет и аудит / В.И. Галузин. – М.: Омега-Л, 2015. – 289 с.
- 15 Гиляровская, Л.Т. Методология и организация бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях рыночной экономики: монография / Л.Т. Гиляровская. – М.: Современная экономика и право, 2016. - 214 с.
- 16 Горшенин, В.П. Влияние оценочных обязательств на показатели ликвидности: проблемы и решения / Горшенин, В.П. // Вестник ЗабГУ. -2015. - №11. -С. 85-96.
- 17 Горячева, О.П. Профессиональный скептицизм в оценке эффективности системы внутреннего контроля/ Горячева, О.П. // Финансовая экономика. - 2016.- № 6. -С. 67–71.

- 18 Граница, Ю.В. Аудит фактов хозяйственной деятельности в организации /Граница, Ю.В. // Аудиторские ведомости. -2016. -№ 8. -С. 32–36.
- 19 Гранич, Ю.Ф. Планирование аудита / Ю.Ф. Гранич. – М.: КНОРУС, 2016. – 567 с.
- 20 Гражданский кодекс РФ от 30.11. 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 3.08.2018 № 146-ФЗ) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
- 21 Ефимова, О.В. Анализ финансовой отчетности / О.В. Ефимова. – М.: Омега-Л, 2017. – 369 с.
- 22 Иванов, А.Е. Оценка уровня существенности информации бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности организации / Иванов, А.Е. // Международный бухгалтерский учет. - 2016. - № 30. - С. 51–59.
- 23 Иванова, Т.И. Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства /Иванова, Т.И. // Вестник профессиональных бухгалтеров. - 2016. - № 7. -С. 11–18
- 24 Иващенко Ю.В. Бухгалтерский учёт / Ю.В. Иващенко. – М.: Омега-Л, 2014. – 276 с.
- 25 Иноземцева, Ю.А. Дисконтирование оценочных обязательств и долгосрочных финансовых вложений / Иноземцева, Ю.А. // Главная книга. - 2014. - № 6. - С. 15-16.
- 26 Куликова, Л.И. Оценочные обязательства: признание в учете и оценка/ Куликова, Л.И. // Бухгалтерский учет. - 2017. - № 5. - С. 30–32.
- 27 Кутер, М.И. Синтетический и аналитический учёт хозяйственных операций / М.И. Кутер. – М.: КНОРУС, 2016. - 528 с.
- 28 Кутягин, В.В. Бухгалтерский учёт / В.В. Кутягин. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 356 с.
- 29 Мавичан, М.А. Основы аудита / М.А. Мавичан.– М.: Юрайт, 2017.– 583 с.

30 Маглевский, О.В. Учёт хозяйственных операций / О.В. Маглевский. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 376 с.

31 Мазанова, Л.В. Аудит оценочных значений / Л.В. Мазанова. – М.: ИКЦМ, 2016. - 356 с.

32 Макарова, Л.Г. Основы аудита. Самоучитель / Л.Г. Макарова. – М.: Высшая школа экономики, 2015. - 406 с.

33 Массарыгина, В.Ф. О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков /Массарыгина, В.Ф. // Аудитор. - 2014. - № 9. - С. 18–23.

34 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. -Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

35 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

36 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения организации» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

37 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

38 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Оценка рисков и внутренний контроль» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

39 Международный стандарт финансовой отчетности «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (IAS 37) с изменениями от 18.02.2016 г., [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2015 г. № 217н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

40 Международный стандарт финансовой отчетности аудита «Существенность при планировании и проведении аудита» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9.11.2016 г. № 207н. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

41 Мельникова, Л.А. Организация учета финансовых резервов хозяйствующих субъектов / Л.А. Мельникова. М.: Про-Софт-М, 2017. - 137 с.

42 Мельничук, К.Н. Экономический анализ / К.Н. Мельничук. – М.: Дашков и К, 2016. - 406 с.

43 Методические рекомендации «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» МР-1-КПТ [Электронный ресурс] : принят Комитетом БМЦ по толкованиям 9.09.2011 г. - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

44 Мизиковский, Е.А. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности в организации /Мизиковский, Е.А. // Аудиторские ведомости. - 2015. - № 8. - С. 50–56.

45 Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов государственных (муниципальных) учреждений /Мизиковский, И.Е. // Аудит и финансовый анализ. -2015. -№ 6. -С. 37–39.

46 Мизиковский, Е.А. Уровень существенности и оценка значимости учетных объектов /Мизиковский, Е.А. // Аудиторские ведомости. - 2015. - № 8. - С. 14–25.

47 Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 12.11.2018 г.) [Электронный ресурс]. -Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

48 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

49 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

50 Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ

Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 11.04.2018 г. № 74н). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

51 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 г. № 94н (ред. от 8.11.2010 г. № 145н). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

52 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н (ред. от 25.10.2010 г. №132н). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

53 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015 № 57н). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

54 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 8.11.2010 г. № 49). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

55 Об утверждении учётной политики для целей бухгалтерского учёта на 2017 г.: приказ руководителя АО «ДРСК» от 31.05.2018, № 185.

56 О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 2.06.2010 № 66н (ред. от 06.03.2018 № 41н). - Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

57 Пелюшкевич, М.Л. Экономический анализ / М.Л. Пелюшкевич. – М.: СПб, 2014. – 256 с.

58 Петух, А.В. Развитие методики определения уровня существенности в аудите сельскохозяйственных организаций /Петух, А.В. // Международный бухгалтерский учет. - 2016. - № 15. - С. 34–46.

59 Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учёт и аудит / А.Е. Суглобов. – М.: КНОРУС, 2017. – 496 с.

- 60 Сушили́н, Б.В. Аудиторские процедуры / Б.В. Сушили́н. – М.: КНОРУС, 2015. – 457 с.
- 61 Уряза́нова, К.В. Комплексный анализ экономической деятельности / К.В. Уряза́нова. – М.: КНОРУС, 2014. – 556 с.
- 62 Ухте́ева, Н.А. Особенности применения МСФО 37 /Ухте́ева, Н.А. // На пути к международным стандартам. - 2017. - № 10.- С. 25-31.
- 63 Чу́маченко, М.И. Анализ величины оценочных обязательств как завершающий этап комплексной системы учёта оценочных обязательств организации /Чу́маченко, М.И. // Приволжский научный вестник. - 2016. - №8. -С. 90-95.
- 64 Чопчи́ян, Н.С. Модель расчета аудиторского риска /Чопчи́ян, Н.С. // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2015. - № 10. - С. 129–133.
- 65 Шапи́гузов, С.М. Аудит: учеб. пособие. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2015. – 532 с.
- 66 Лосе́ва, А.С. Тенденции и перспективы развития аудита в РФ /Лосе́ва, А.С. // Экономические науки. - 2018. - №27. - С. 320-329.
- 67 Шишкóва, Н.А. Методика анализа оценочных обязательств /Шишкóва, Н.А. // Уникальные исследования XXI века. - 2015. - № 5. - С. 5-6.
- 68 Юрта́нова, В.Н. Методические подходы к определению уровня ответственности и аудиторского риска / Юрта́нова, В.Н. // Новая наука: теоретический и практический взгляд. - 2016. - № 5. - С. 275–280.
- 69 Юфи́менко, В.К. Бухгалтерский учёт / В.К. Юфи́менко. – М.: Финансы, 2017. – 678 с.
- 70 Ясме́нко, Г.Н. Бухгалтерский финансовый учет / Г.Н. Ясме́нко. М: – КГЭУ, 2016. – 363 с.
- 71 Яце́нко, М.О. Аудитор / М.О. Яце́нко. – М.: КНОРУС, 2014. – 447 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Задачи бухгалтерского учёта и аудита оценочных обязательств

Код	Объект бухгалтерского учёта	Задачи бухгалтерского учёта				Задачи аудита			
		Соблюдение законодательства при проведении учёта оценочного обязательства	Наличие полной, достоверной информации об объекте учёта	Аналитика достоверности расчета величины, изменения объекта учёта	Выявление резервов компании для формирования и использования объекта учёта	Проверка соблюдения законодательства бухгалтерского и налогового учёта	Проверка достоверности и полноты предоставляемой информации по объекту учёта	Проверка результатов экономического анализа и расчета величины объекта учёта	Проверка правильности документального оформления документов
1000	Оценочные обязательства	10001	10002	10003	10004	10005	10006	10007	10008
1100	<i>Краткосрочные обязательства</i>	11001	11002	11003	11004	11005	11006	11007	11008
1101	Обязательства вследствие возмещения вреда	11011	11012	11013	11014	11015	11016	11017	11018
1102	Обязательства вследствие реструктуризации	11021	11022	11023	11024	11025	11026	11027	11028
1103	Гарантийные обязательства	11031	11032	11033	11034	11035	11036	11037	11038
1104	Обязательства по выплате отпускных	11041	11042	11043	11044	11045	11046	11047	11048
1105	Обязательства по выплате вознаграждений	11051	11052	11053	11054	11055	11056	11057	11058
1106	Обязательства из судебных споров	11061	11062	11063	11064	11065	11066	11067	11068
1107	Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов	11071	11072	11073	11074	11075	11076	11077	11078

продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

1110	<i>Долгосрчные обязательства</i>	11101	11102	11103	11104	11105	11106	11107	11108
1111	Обязательства вследствие возмещения вреда	11111	11112	11113	11114	11115	11116	11117	11118
1112	Обязательства вследствие реструктуризации	11121	11122	11123	11124	11125	11126	11127	11128
1113	Гарантийные обязательства	11131	11132	11133	11134	11135	11136	11137	11138
1114	Обязательства по выплате отпускных	11141	11142	11143	11144	11145	11146	11147	11148
1115	Обязательства по выплате вознаграждений	11151	11152	11153	11154	11155	11156	11157	11158
1116	Обязательства из судебных споров	11161	11162	11163	11164	11165	11166	11167	11168
1117	Обязательства по штрафным санкциям от контрагентов	11171	11172	11173	11174	11175	11176	11177	11178

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Виды первичных документов, используемых для учета операций с оценочными обязательствами

Операция	Наименование документа	Элемент документа
1. Первоначальное признание	<i>Бухгалтерская справка-расчет величины оценочных обязательств</i>	
	оценочного обязательства на гарантийный ремонт и обслуживание	Расчет суммы резерва; Бухгалтерская проводка.
	оценочного обязательства на выплату отпускных	
	оценочного обязательства на выплату вознаграждения по итогам работы за год	
2. Использование	по расходованию обязательства, признания или прекращения обязательств	Описание расходуемого актива; Бухгалтерская проводка.
3. Корректировка по результатам инвентаризации	по корректировке величины	Основание корректировки; Бухгалтерская проводка.
4. Увеличение величины	по доначислению	Основание доначисления; Бухгалтерская проводка.
5. Списание	по списанию ранее признанного оценочного обязательства	Сведения о резерве; Основание списания; Бухгалтерская проводка.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Бухгалтерский баланс АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.

Бухгалтерский баланс
на 31 декабря 2017 г.

		Форма по ОКУД	Коды		
		Дата (число, месяц, год)	0710001		
			31	12	2017
Организация	Акционерное общество "Дальневосточная распределительная сетевая компания"	по ОКПО	78900638		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	2801108200		
Вид экономической деятельности	Передача электроэнергии и технологическое присоединение к распределительным электросетям	по ОКВЭД	35.12		
Организационно-правовая форма / форма собственности	Непубличное акционерное общество / Частная собственность	по ОКOPФ / ОКФС	12267	16	
Единица измерения:	в тыс. рублей	по ОКЕИ	384		
Местонахождение (адрес)	675000, Амурская обл, Благовещенск г, Шевченко ул, дом № 28				

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110	9 508	10 722	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	1 333	2 674
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
3.1	Основные средства	1150	31 333 272	28 278 010	26 726 220
	в том числе:				
3.2	незавершенное строительство	1151	3 924 160	2 466 226	2 376 047
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	101 491	101 903	327 094
3.3	Прочие внеоборотные активы	1190	71 865	111 166	24 212
	Итого по разделу I	1100	31 516 136	28 503 134	27 080 200
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
3.4	Запасы	1210	484 402	430 948	467 218
	в том числе:				
	сырье и материалы и иные аналогичные ценности	1211	428 079	402 600	431 722
	расходы будущих периодов	1212	56 031	28 053	36 194
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	1 393	4 383	999
3.5	Дебиторская задолженность	1230	7 945 351	5 333 097	2 085 218
	в том числе:				
	платежи по которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты	1231	4 978 762	3 150 510	44 251
	платежи по которой ожидаются в течении 12 месяцев после отчетной даты	1232	2 966 589	2 182 587	2 040 967
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
3.6	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	3 698 210	2 564 509	330 073
3.5	Прочие оборотные активы	1260	1 684 638	935 534	216 855
	Итого по разделу II	1200	13 813 994	9 268 471	3 100 363
	БАЛАНС	1600	45 330 130	37 771 605	30 180 563

продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ В

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
3.7	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	9 660 910	9 660 910	9 660 910
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
3.7	Переоценка внеоборотных активов	1340	7 928 377	7 929 006	7 186 502
3.7	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	271 644	271 644	271 644
3.7	Резервный капитал	1360	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	1 836 140	(463 050)	(1 938 964)
	в том числе: отчетного года	1371	2 298 562	1 471 394	(214 017)
	Итого по разделу III	1300	19 697 071	17 398 510	15 180 092
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
3.8	Заемные средства	1410	2 415 000	7 831 000	5 768 000
	Отложенные налоговые обязательства	1420	1 822 769	1 633 186	1 506 227
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
3.9	Прочие обязательства	1450	8 404 027	4 094 348	344 729
	Итого по разделу IV	1400	12 641 796	13 558 534	7 618 956
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
3.8	Заемные средства	1510	6 297 378	988 202	3 338 530
3.9	Кредиторская задолженность	1520	5 590 676	5 003 628	3 734 411
	в том числе:				
	поставщикам и подрядчикам	1521	1 358 056	1 115 812	1 409 758
	векселя к уплате	1522	2 000	2 000	2 000
	задолженность по оплате труда перед персоналом	1523	317 957	256 941	352 593
	задолженность перед государственными и внебюджетными фондами	1524	140 186	102 505	117 474
3.10	задолженность по налогам и сборам	1525	972 519	1 188 166	558 760
	авансы полученные	1526	2 781 133	2 185 361	1 228 568
	прочие кредиторы	1527	18 825	152 843	65 258
	Доходы будущих периодов	1530	56	56	114
3.15	Оценочные обязательства	1540	321 063	344 563	302 128
	Прочие обязательства	1550	782 090	478 112	6 332
	Итого по разделу V	1500	12 991 263	6 814 561	7 381 515
	БАЛАНС	1700	45 330 130	37 771 605	30 180 563

Руководитель


 Андреев Ю.А.

Главный бухгалтер


 Игнатова Е.А.

2 марта 2018 г.



ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Результаты горизонтального и вертикального анализа баланса АО

«ДРСК» за 2015-2017 гг.

Наименование статьи	Дата			Абсолютное отклонение, тыс. руб.		Относительное отклонение, %		Удельный вес, %		
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 к 2015 г.	2017 к 2016 г.	2016 к 2015 г.	2017 к 2016 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
АКТИВЫ										
<i>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</i>										
Нематериальные активы	-	10722	9508	10722	-1214	0,00	-11,32	0,00	0,03	0,02
Результаты исследований и разработок	2674	1333	-	-1341	-1333	-50,15	0,00	0,01	0,00	0,00
Основные средства	26726220	28278010	31333272	1551790	3055262	5,81	10,80	88,55	74,87	69,12
Отложенные налоговые активы	327094	101903	101491	-225191	-412	-68,85	-0,40	1,08	0,27	0,22
Прочие внеоборотные активы	24212	111166	71865	86954	-39301	359,14	-35,35	0,08	0,29	0,16
Итого по разделу	27080200	28503134	31516136	1422934	3013002	5,25	10,57	89,73	75,46	69,53
<i>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</i>										
Запасы	467218	430948	484402	-36270	53454	-7,76	12,40	1,55	1,14	1,07
НДС	999	4383	1393	3384	-2990	338,74	-68,22	0,00	0,01	0,00
Дебиторская задолженность, в том числе:	2085218	5333097	7945351	3247879	2612254	155,76	48,98	6,91	14,12	17,53
- долгосрочная	44251	3150510	4978762	3106259	1828252	7019,64	58,03	0,15	8,34	10,98
- краткосрочная	2040967	2182587	2966589	141620	784002	6,94	35,92	6,76	5,78	6,54
Денежные средства	330073	2564509	3698210	2234436	1133701	676,95	44,21	1,09	6,79	8,16
Прочие оборотные активы	216855	935534	1684638	718679	749104	331,41	80,07	0,72	2,48	3,72
Итого по разделу	3100363	9268471	13813994	6168108	4545523	198,95	49,04	10,27	24,54	30,47
БАЛАНС	30180563	37771605	45330130	7591042	7558525	25,15	20,01	100	100	100
ПАССИВЫ										
<i>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</i>										
Уставный капитал	9660910	9660910	9660910	0	0	0,00	0,00	32,01	25,58	21,31
Переоценка внеоборотных активов	7186502	7929006	7928377	742504	-629	10,33	-0,01	23,81	20,99	17,49
Добавочный капитал	271644	271644	271644	0	0	0,00	0,00	0,90	0,72	0,60
Нераспределенная прибыль	-1938964	-463050	1836140	1475914	2299190	-76,12	-496,53	-6,42	-1,23	4,05
Итого по разделу	15180092	17398510	19697071	2218418	2298561	14,61	13,21	50,30	46,06	43,45
<i>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</i>										
Заемные средства	5768000	7831000	2415000	2063000	-5416000	35,77	-69,16	19,11	20,73	5,33
Отложенные налоговые об-ва	1506227	1633186	1822769	126959	189583	8,43	11,61	4,99	4,32	4,02
Прочие обязательства	344729	4094348	8404027	3749619	4309679	1087,70	105,26	1,14	10,84	18,54
Итого по разделу	7618956	13558534	12641796	5939578	-916738	77,96	-6,76	25,24	35,90	27,89
<i>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</i>										
Заемные средства	3338530	988202	6297378	-2350328	5309176	-70,40	537,26	11,06	2,62	13,89
Кредиторская задолженность	3734411	5003628	5590676	1269217	587048	33,99	11,73	12,37	13,25	12,33
Оценочные обязательства	302128	344563	321063	42435	-23500	14,05	-6,82	1,00	0,91	0,71
Прочие обязательства	6446	478168	782146	471722	303978	7318,06	63,57	0,02	1,27	1,73
Итого по разделу	7381515	6814561	12991263	-566954	6176702	-7,68	90,64	24,46	18,04	28,66
БАЛАНС	30180563	37771605	45330130	7591042	7558525	25,15	20,01	100,00	100,00	100,00

Результаты горизонтального и вертикального анализа отчета финансов- ных результатах АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.

Показатели	Сумма, тыс. руб			Удельный вес, %			Изменения за 2015-2016 гг.		Изменения за 2016-2017 гг.	
	за 2015 г.	за 2016 г.	за 2017 г.	за 2015 г.	за 2016 г.	за 2017 г.	абсолютные, тыс. руб.	относительные, %	абсолютные, тыс. руб.	относительные, %
Выручка, в т.ч.:	26 343 927	28 892 247	30 631 621	100	100	100	2 548 320	+9,67	1 739 374	+6,02
от услуги транспортировке электро- энергии	25 639 153	27 823 484	30 038 621	97,32	96,30	98,06	2 184 331	+8,52	2 215 137	+7,94
от услуги по технологическому присоединению	426 163	944 038	433 499	1,62	3,27	1,42	517 875	+121,52	-510 539	-54,08
от реализации электрической энергии	165 355	0	0	0,63	0,00	0,00	-165 355	-100,00	-	-
от реализации прочих услуг	113 256	124 725	159 296	0,43	0,43	0,52	11 469	+10,13	34 571	+27,72
Себестоимость продаж, в т.ч.:	(24 720 537)	(25 478 360)	(26 493 187)	93,84	88,18	86,49	-757 823	+3,07	-1 014 827	+3,98
от услуги транспортировке электро- энергии	(24 316 129)	(25 206 180)	(26 176 598)	92,30	87,24	85,46	-890 051	+3,66	-970 418	+3,85
от услуги по технологическому присоединению	(180 830)	(180 249)	(203 878)	0,69	0,62	0,67	581	-0,32	-23 629	+13,11
от реализации электрической энергии	(134 371)	0	0	0,51	0,00	0,00	134 371	-100,00	-	-
от реализации прочих услуг	(89 207)	(91 931)	(112 711)	0,34	0,32	0,37	-2 724	+3,05	-20 780	+22,60
Валовая прибыль (убыток)	1 623 390	3 413 887	4 138 229	6,16	11,82	13,51	1 790 497	+110,29	724 342	+21,22
Коммерческие расходы	(41 435)	(868)	(436)	0,16	0,00	0,00	40 567	-97,91	432	-49,77
Прибыль (убыток) от продаж	1 581 955	3 413 019	4 137 793	6,01	11,81	13,51	1 831 064	+115,75	724 774	+21,24
Проценты к получению	37 636	18 623	10 349	0,14	0,06	0,03	-19 013	-50,52	-8 274	-44,43
Проценты к уплате	(1 176 661)	(1 001 436)	(809 399)	4,47	3,47	2,64	175 225	-14,89	192 073	-19,18
Прочие доходы, в т.ч.:	354 320	292 229	287 683	1,34	1,01	0,94	-62 091	-17,52	-4 546	-1,56
доходы от восстановления резерва	17 255	6 131	34 646	0,07	0,02	0,11	-11 124	-64,47	28 515	+465,10
доходы по признанным и присуж- денным санкциям	48 306	9 600	17 670	0,18	0,03	0,06	-38 706	-80,13	8 070	+84,06
доходы от реализации и иного выбытия МПЗ	121 739	133 975	112 197	0,46	0,46	0,37	12 236	+10,05	-21 778	-16,26
прибыль прошлых лет	69 240	2 977	28 848	0,26	0,01	0,09	-66 263	-95,70	25 871	+869,03
Прочие расходы, в т.ч.:	(826 707)	(672 982)	(287 683)	3,14	2,33	0,94	153 725	-18,59	385 299	-57,25
расходы связанные с созданием резервов	(252 714)	(20 979)	(23 881)	0,96	0,07	0,08	231 735	-	-2 902	+13,83
расходы по реализации и иного выбытия МПЗ	(117 281)	(131 320)	(109 903)	0,45	0,45	0,36	-14 039	+11,97	21 417	-16,31
Прибыль (убыток) до налогообло- жения	(29 457)	2 049 453	3 098 290	-0,11	7,09	10,11	2 078 910	-7 057,44	1 048 837	+51,18
Текущий налог на прибыль, в т.ч.:	0	(225 893)	(608 302)	0,00	0,78	1,99	-225 893	-	-382 409	+169,29
постоянные налоговые обязатель- ства (активы)	180 278	168 563	178 640	0,68	0,58	0,58	-11 715	-6,50	10 077	+5,98
Изменение отложенных налоговых обязательств	(65 544)	(127 357)	(189 585)	0,25	0,44	0,62	-61 813	+94,31	-62 228	+48,86
Изменение отложенных налоговых активов	(108 843)	(225 203)	(411)	0,41	0,78	0,00	-116 360	+106,91	224 792	-99,82
Прочее, в т.ч.:	(10 173)	394	(1430)	0,04	0,00	0,00	-10 567	-96,13	-1 824	-462,94
Чистая прибыль	-214 017	1 471 394	2 298 562	-0,81	5,09	7,50	1 685 411	-787,51	827 168	56,22

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Отчет о финансовых результатах АО «ДРСК» за 2015-2017 гг.

Отчет о финансовых результатах
за Январь - Декабрь 2016 г.

		Дата (число, месяц, год)	Коды		
		Форма по ОКУД	0710002		
		Организация	31	12	2016
		Акционерное общество "Дальневосточная распределительная сетевая компания"	78900638		
		Идентификационный номер налогоплательщика	2801108200		
		Вид экономической деятельности	35.12		
		Передача электроэнергии и технологическое присоединение к распределительным электросетям			
		Организационно-правовая форма / форма собственности	12267		
		Непубличное акционерное общество / Частная собственность	16		
		Единица измерения: в тыс. рублей	384		
			по ОКЕИ		
			по ОКПО		
			ИНН		
			по ОКВЭД		
			по ОКОПФ / ОКФС		

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2016 г.	За Январь - Декабрь 2015 г.
3.11	Выручка	2110	28 892 247	26 343 927
	в том числе:			
	от услуги транспортировке электроэнергии	2111	27 823 484	25 639 153
	от услуги по технологическому присоединению	2112	944 038	426 163
	от реализации электрической энергии	2113	-	165 355
	от реализации прочих услуг	2114	124 725	113 256
3.11	Себестоимость продаж	2120	(25 478 360)	(24 720 537)
	в том числе:			
	от услуги транспортировке электроэнергии	2121	(25 206 180)	(24 316 129)
	от услуги по технологическому присоединению	2122	(180 249)	(180 830)
	от реализации электрической энергии	2123	-	(134 371)
	от реализации прочих услуг	2124	(91 931)	(89 207)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	3 413 887	1 623 390
3.11	Коммерческие расходы	2210	(868)	(41 435)
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	3 413 019	1 581 955
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	18 623	37 636
3.8	Проценты к уплате	2330	(1 001 436)	(1 176 661)
3.12	Прочие доходы	2340	292 229	354 320
	в том числе:			
	доходы от восстановления резерва	2341	6 131	17 255
	доходы по признанным и присужденным санкциям	2342	9 600	48 306
	доходы от реализации и иного выбытия МПЗ	2343	133 975	121 739
	прибыль прошлых лет	2344	2 977	69 240
3.12	Прочие расходы	2350	(672 982)	(826 707)
	в том числе:			
	расходы связанные с созданием резервов	2351	(20 979)	(252 714)
	расходы по реализации и иного выбытия МПЗ	2352	(131 320)	(117 281)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	2 049 453	(29 457)
	Текущий налог на прибыль	2410	(225 893)	-
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	168 563	180 278
3.10	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(127 357)	(65 544)
3.10	Изменение отложенных налоговых активов	2450	(225 203)	(108 843)
3.10	Прочее	2460	394	(10 173)
	Чистая прибыль (убыток)	2400	1 471 394	(214 017)

продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2016 г.	За Январь - Декабрь 2015 г.
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	744 032	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Совокупный финансовый результат периода	2500	1 471 394	(214 017)
	СПРАВОЧНО			
3.13	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	0,001523	(0,000222)
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель

Андреев Ю.А.

02 марта 2017 г.



Главный бухгалтер Е.Милаш-Игнатова Е.А.

продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Отчет о финансовых результатах

за Январь - Декабрь 2017 г.

		Форма по ОКУД		Коды		
		Дата (число, месяц, год)		0710002		
		по ОКПО		31	12	2017
Организация	Акционерное общество "Дальневосточная распределительная сетевая компания"			78900638		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН		2801108200		
Вид экономической деятельности	Передача электроэнергии и технологическое присоединение к распределительным электросетям	по ОКВЭД		35.12		
Организационно-правовая форма / форма собственности	Непубличное акционерное общество / Частная собственность	по ОКОПФ / ОКФС		12267	16	
Единица измерения:	в тыс. рублей	по ОКЕИ		384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2017 г.	За Январь - Декабрь 2016 г.
3.11	Выручка	2110	30 631 416	28 892 247
	в том числе:			
	от услуги по транспортировке электроэнергии	2111	30 038 621	27 823 484
	от услуги по технологическому присоединению	2112	433 499	944 038
	от реализации прочих услуг	2113	159 296	124 725
3.11	Себестоимость продаж	2120	(26 493 187)	(25 478 360)
	в том числе:			
	от услуги по транспортировке электроэнергии	2121	(26 176 598)	(25 206 180)
	от услуги по технологическому присоединению	2122	(203 878)	(180 249)
	от реализации прочих услуг	2123	(112 711)	(91 931)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	4 138 229	3 413 887
3.11	Коммерческие расходы	2210	(436)	(868)
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	4 137 793	3 413 019
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	103 249	18 623
3.8	Проценты к уплате	2330	(809 399)	(1 001 436)
3.12	Прочие доходы	2340	287 683	292 229
	в том числе:			
	Доходы, связанные с реализацией прочего имущества	23401	112 197	133 975
	Доходы в виде восстановленных оценочных резервов	23402	34 646	6 131
	Штрафы, пени, неустойки к получению	23403	17 670	9 600
	Прибыль прошлых лет	23404	28 849	2 977
	Страховое возмещение	23405	31 180	5 183
3.12	Прочие расходы	2350	(621 036)	(672 982)
	в том числе:			
	Расходы, связанные с реализацией прочего имущества	23501	(109 903)	(131 320)
	Расходы в виде образованных оценочных резервов	23502	(23 881)	(20 979)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	3 098 290	2 049 453
	Текущий налог на прибыль	2410	(608 302)	(225 893)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	178 640	168 563
3.10	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(189 585)	(127 357)
3.10	Изменение отложенных налоговых активов	2450	(411)	(225 203)
3.10	Прочее	2460	(1 430)	394
	Чистая прибыль (убыток)	2400	2 298 562	1 471 394

продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Пояснения к бухгалтерской финансовой отчетности за 2015-2017 годы: Оценочные обязательства

б. Оценочные обязательства

Наименование показателя	код	Период	Остаток на начало года	Признано
Оценочные обязательства - всего,	5700	за 2017 год	344 563	630 718
в том числе:	5710	за 2016 год	302 128	669 274
оценочное обязательство по оплате отпусков	5701	за 2017 год	296 708	613 496
	5711	за 2016 год	295 323	611 581
оценочное обязательство по вознаграждениям	5702	за 2017 год	-	8 979
	5712	за 2016 год	-	-
оценочное обязательство на покрытие иных предвиденных затрат	5703	за 2017 год	46 392	4 524
	5713	за 2016 год	1 634	55 819
оценочное обязательство по судебным решениям	5704	за 2017 год	1 463	3 719
	5714	за 2016 год	5 171	1 874

Руководитель



Андреевко Ю.А.

2 марта 2018 г.



Главный бухгалтер



ПРИЛОЖЕНИЕ К

Группировка активов и пассивов баланса с включением оценочных обязательств различные группы ликвидности

Группировка активов и пассивов баланса с включением оценочных обязательств в группу долгосрочных пассивов

Группы активов				Группы пассивов			
Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.	Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.
А4	27080200	28503134	31516136	П4	15482220	17743073	20018134
А3	467218	430948	484402	П3	7921084	13903097	12962859
А2	2303072	6273014	9631382	П2	3344976	1466370	7079524
А1	330073	2564509	3698210	П1	3734411	5003628	5590676

Группировка активов и пассивов баланса с включением оценочных обяза-

Группы активов				Группы пассивов			
Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.	Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.
А4	27080200	28503134	31516136	П4	15180092	17398510	19697071
А3	467218	430948	484402	П3	7618956	13558534	12641796
А2	2303072	6273014	9631382	П2	3647104	1810933	7400587
А1	330073	2564509	3698210	П1	3734411	5003628	5590676

тельств в группу срочных пассивов

Группировка активов и пассивов баланса с включением оценочных обяза-

Группы активов				Группы пассивов			
Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.	Группы	Суммы на конец 2015 г.	Суммы на конец 2016 г.	Суммы на конец 2017 г.
А4	27080200	28503134	31516136	П4	15180092	17398510	19697071
А3	467218	430948	484402	П3	7618956	13558534	12641796
А2	2303072	6273014	9631382	П2	3344976	1466370	7079524
А1	330073	2564509	3698210	П1	4036539	5348191	5911739

тельств в группу наиболее срочных пассивов

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Фрагмент Учётной политики АО «ДРСК» за 2017 г.

№ п/п	Элемент УП	Способ или форма учета
1	2	3
1.8.4	Раскрытие информации об изменении оценочных значений в отчетности	<p>Информация об изменении оценочных значений раскрывается в случае, если имеет место корректировка стоимости актива (обязательство), погашение стоимости актива, которая производится исходя из положения дел в Обществе, ожидаемых будущих выгод или рисков, связанных с появлением новой информации.</p> <p>В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности Общество</p> <ul style="list-style-type: none"> • о содержании изменений, повлиявших на бухгалтерскую отчетность за период; • о содержании изменений, которые повлияют на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменений на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности подлежит раскрытию. <p>Если определить количественную оценку невозможно, следует раскрыть причины, по которым информация не раскрывается.</p>
1.8.5	Признание оценочного обязательства, условные обязательства и условные активы.	<p>Оценочное обязательство – обязательство с неопределенными условиями исполнения.</p> <p>Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • у организации существует обязанность, явившаяся следствием хозяйственной жизни, исполнения которой организацией ожидается в будущем, когда у организации возникают сомнения в наличии или выполнении обязательства, если в результате оценки условий, включая мнения экспертов, более вероятно, что обязанность существует;

ПРИЛОЖЕНИЕ М

Фрагмент Плана счетов АО «ДРСК» за 2017 г.

Код	Быстрый выбор	Наименование	Заб.	Акт.
90	90	Продажи	Нет	АП
90.01	9001	Выручка	Нет	П
90.01.1	90011	Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	Нет	П
90.01.2	90012	Выручка (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	Нет	П
90.02	9002	Себестоимость продаж	Нет	А
90.02.1	90021	Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.02.2	90022	Себестоимость продаж (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.03	9003	Налог на добавленную стоимость	Нет	А
90.04	9004	Акцизы	Нет	А
90.05	9005	Экспортные пошлины	Нет	А
90.07	9007	Расходы на продажу	Нет	А
90.07.1	90071	Коммерческие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.07.2	90072	Расходы на продажу (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.08	9008	Управленческие расходы	Нет	А
90.08.1	90081	Управленческие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.08.2	90082	Управленческие расходы (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	Нет	А
90.09	9009	Прибыль / убыток от продаж	Нет	АП
91	91	Прочие доходы и расходы	Нет	АП
91.01	9101	Прочие доходы	Нет	П
91.02	9102	Прочие расходы	Нет	А
91.02.1	91021	Прочие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	Нет	А
91.02.2	91022	Прочие расходы (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	Нет	А
91.02.3	91023	Прочие расходы (подлежащие распределению)	Нет	А
91.09	9109	Сальдо прочих доходов и расходов	Нет	АП
94	94	Недостачи и потери от порчи ценностей	Нет	А
96	96	Резервы предстоящих расходов	Нет	П
96.01	9601	Резервы предстоящих расходов	Нет	П
96.02	9602	Оценочные резервы по отпускам	Нет	П
97	97	Расходы будущих периодов	Нет	А
97.01	9701	Расходы на оплату труда будущих периодов	Нет	А
97.21	9721	Прочие расходы будущих периодов	Нет	А
98	98	Доходы будущих периодов	Нет	П
98.01	9801	Доходы, полученные в счет будущих периодов	Нет	П
98.02	9802	Безвозмездные поступления	Нет	П
98.02.1	98021	Безвозмездные поступления ОС	Нет	П
98.02.2	98022	Безвозмездные поступления иных ценностей	Нет	П
98.03	9803	Предстоящие поступления по недостачам, выявленным за прошлые годы	Нет	П
98.04	9804	Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей	Нет	П
98.05	9805	Сумма превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью	Нет	П
99	99	Прибыли и убытки	Нет	АП

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Справка-расчет оценочного обязательства на отпуск

АО «ДРСК»

Наименование организации

Справка-расчет резерва на оплату отпусков

Номер	Дата составления
25	31.01.2018

1. Расчет суммы резерва

Наименование показателя	Значение
1. Средний дневной заработок Павленко В.И.	675
2. Количество дней неиспользованного отпуска	28
3. Страховые взносы (30% от (п.1*п.2))	5670
4. Итого отчисление в резерв	24570,28

2. Бухгалтерская проводка

Дебет		Кредит		Сумма резерва
Счет, субсчет	Код аналитического учета	Счет, субсчет	Код аналитического учета	
20		96/1		24570,28

Справку составили:

	бухгалтер	Величко С.Е.
	(должность)	(подпись)
" 31 "	января	20 18 г.

Справку проверил:

	зам.гл.бухгалтер	Розанова А.В.
	(должность)	(подпись)
" 31 "	января	20 18 г.

В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил:

	бухгалтер	Величко С.Е.
	(должность)	(подпись)
" 31 "	января	20 18 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Р

Бухгалтерская справка по использованию средств на оплату отпусков

АО «ДРСК»

Наименование организации

Бухгалтерская справка по расходованию резерва

Номер	Дата составления
55	19.02.2018

1. Сведения об обязательстве

Наименование обязательства	Карточка учета	
	Номер	Дата заполнения
Резерв на отпуск работникам	1	02.01.2018

2. Основание списания

Документ		
Наименование	Дата	Номер
Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику № 234-125	10.02.2018	234-125

3. Бухгалтерская проводка

Дебет		Кредит		Сумма
Счет	Код аналитического учета	Счет	Код аналитического учета	
96/1	-	70	-	20500
96/1	-	69	-	4100

Справку составил:

зам. гл. бухгалтера

Розанова А.В.

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

" 19"

февраля

20 18 г.

Справку проверил:

гл. бухгалтер

Алексеев В.П.

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

" 19"

февраля

20 18 г.

В регистрах бухгалтерского учета сумму отразил:

зам. гл. бухгалтера

Розанова А.В.

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

" 19"

февраля

20 18 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ С

Акт инвентаризации расчетов по счету 96.02

		Форма по ОКУД	0317015
Филиал АО «ДРСК» - «АЭС» организация		по ОКПО	97987579
структурное подразделение		Вид деятельности	
Основание для проведения инвентаризации:	протокол	номер	1
	ненужное зачеркнуть	дата	
		Вид операции	

Номер документа	Дата составления

АКТ инвентаризация расчетов по счету 96.02

Акт составлен комиссией о том, что по состоянию на 31 _____ проведена инвентаризация расчетов по счету 96.02. При инвентаризации установлено следующее:

1. По дебиторской задолженности

Наименование счета бухгалтерского учета и дебитора	Номер счета	Сумма по балансу, руб. коп.			
		всего	в том числе задолженность		
			подтвержденная дебиторами	не подтвержденная дебиторами	с истекшим сроком исковой давности
1	2	3	4	5	6
	Итого				

Оборотная
сторона
формы №
ИНВ-17

2. По кредиторской задолженности

Наименование счета бухгалтерского учета и кредитора	Номер счета	Сумма по балансу, руб. коп.			
		всего	в том числе задолженность		
			подтвержденная кредиторами	не подтвержденная кредиторами	с истекшим сроком исковой давности
1	2	3	4	5	6
	96.02	57 935 659,32	57 935 659,32		
	Итого	57 935 659,32	57 935 659,32		

Все подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по акту инвентаризации проверены.

Председатель комиссии

Заместитель
директора
должность

подпись

Иванов И.П.
расшифровка подписи

ПРИЛОЖЕНИЕ Т

Тест оценки элемента СВК (контрольная среда)

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 У

Тест оценки элемента СВК (информационная система)

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 (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 (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 течение 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 Ф

Тест оценки элемента СВК (средства внутреннего контроля)

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 X

Значение коэффициента по проверке сальдо

неотъемлемого риска	Степень:		Коэффициент проверки
	контрольного риска	риска пересекаю- щихся процедур	
1	2	4	5
<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	2,21
<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	<i>средний</i>	1,85
<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	1,40
<i>высокий</i>	<i>средний</i>	<i>высокий</i>	1,89
<i>высокий</i>	<i>средний</i>	<i>средний</i>	1,59
<i>высокий</i>	<i>средний</i>	<i>низкий</i>	1,06
<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	0,93
<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	<i>средний</i>	0,60
<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	0,60
<i>средний</i>	<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	1,92
<i>средний</i>	<i>высокий</i>	<i>средний</i>	1,60
<i>средний</i>	<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	1,06
<i>средний</i>	<i>средний</i>	<i>высокий</i>	1,40
<i>средний</i>	<i>средний</i>	<i>средний</i>	1,25
<i>средний</i>	<i>средний</i>	<i>низкий</i>	0,60
<i>средний</i>	<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	0,60
<i>средний</i>	<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	0,60
<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	<i>высокий</i>	1,63
<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	<i>средний</i>	1,25
<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	<i>низкий</i>	0,73
<i>низкий</i>	<i>средний</i>	<i>высокий</i>	1,06
<i>низкий</i>	<i>средний</i>	<i>средний</i>	0,73
<i>низкий</i>	<i>средний</i>	<i>низкий</i>	0,60
<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	<i>высокий</i>	0,60
<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	<i>средний</i>	0,60
<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	<i>низкий</i>	0,60

Проверка оборотов по счетам, объем выборки

Неотъемлемый риск	высокий						средний						низкий					
	высокий			средний			высокий			средний			высокий			средний		
Риск пересекающимися процедурами	в ы о д к н и н й	с р е з н и н й	н и з к н и н й															
Объем выборки	4 5	3 9	2 8	3 9	3 3	2 2	3 9	3 3	2 2	2 9	2 4	1 4	3 3	2 4	1 5	2 2	1 5	1 4

ПРИЛОЖЕНИЕ Ц

Общие процедуры аудита оценочных обязательств

Аудиторские работы		Приемы и процедуры аудита	Источники аудиторских доказательств	
Наименование	Код		нормативные документы	документы хозяйствующего субъекта
1	2	3	4	5
Проверка достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по операциям с оценочными обязательствами	11111	1) Фактическая проверка наличия условий для признания оценочных обязательств	-	договоры на поставку работ/услуг; трудовые договоры, судебные иски и проч.
		2) Нормативная проверка правильности отнесения обязательств к оценочным	ПБУ МСФО	карточки учета оценочных обязательств, бухгалтерские справки
		3) Нормативная проверка правильности применения методов оценки величины оценочных обязательств	ПБУ МСФО	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
Проверка соблюдения нормативных актов	11112	1) Нормативная проверка договоров с контрагентами	ГК РФ	договоры с контрагентами
		2) Нормативная проверка учетной политики в части оценочных обязательств	ПБУ МСФО 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	11113	1) Факторный анализ оценочных обязательств	-	вся бухгалтерская документация
		2) Прогнозирование видов и величины оценочных обязательств	-	
		3) Экспертная оценка вероятности наступления событий связанных с признанием оценочных	-	

ПРИЛОЖЕНИЕ Ч

Отчет о проверке магистерской диссертации в системе «Антиплагиат»