

УДК 657.6

**СОСТАВ УЧЕТНЫХ ОЦЕНОК, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ
АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ О ДОСТОВЕРНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ**

*канд. экон. наук, доц. Н.А. ХОДИКОВА
(Полоцкий государственный университет)*

Анализируются Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и национальные правила аудиторской деятельности, где сделана ссылка на то, что при ведении учета и при формировании аудиторского мнения о достоверности отчетности необходимо оценить обоснованность учетных оценок. В то же время в Республике Беларусь нет нормативного документа, регулирующего состав учетных оценок. Автором рассмотрены законодательные акты Республики Беларусь и международный подход к составу учетных оценок, на основе которого конкретизированы учетные оценки. Сделан вывод, что учетные оценки необходимо оценивать во время проведения аудиторской проверки по достоверности отчетности и учитывать при ведении бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетные оценки, резервы, фонды, затраты.

До 2014 года при проведении аудита и формировании аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности использовалось понятие «оценочные значения». С мая 2014 года Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 93 от 30.12.2013 было отменено Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 19.06.2002 № 86 «Правила аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» (далее – Правило № 86), которое устанавливало необходимость при выполнении аудита достоверности бухгалтерской отчетности провести аудит оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В настоящее время в связи со сближением бухгалтерского учета и аудита с международными стандартами финансовой отчетности и аудита в Республике Беларусь используется термин «учетные оценки». В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дано следующее определение учетной оценке: «Учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности». Однако конкретного перечня учетных оценок законодательство не приводит.

Международные подходы к понятию учетных оценок

В Международном стандарте аудита 540 «Аудит расчетных оценок» нет конкретного перечня учетных оценок, подлежащих аудиту. Так, в пункте 3 МСА 540 говорится, что «расчетная оценка» – это приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения. Например:

- нормы для сокращения запасов и дебиторской задолженности до их предполагаемой чистой стоимости реализации;
- резервы на распределение стоимости основных активов на предполагаемый срок их полезной службы;
- начисленная выручка. Отсроченный налог;
- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате судебного процесса;
- убытки от договоров подряда (при незавершенном строительстве);
- резерв на покрытие претензий по гарантиям.

В Российской Федерации аудит оценочных значений производится на основании Постановления Правительства от 16.04.2005 № 228 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696». Согласно Постановлению № 228 оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- а) оценочные резервы;
- б) амортизационные отчисления;
- в) начисленные доходы;
- г) отложенные налоговые активы и обязательства;
- д) резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- е) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

Используя перечень учетных оценок в международной практике, рассмотрим, какие значения можно отнести к учетным оценкам в Республике Беларусь.

Учетные оценки, используемые при формировании аудиторского мнения о достоверности отчетности в Республике Беларусь

Ранее исходя из перечня к Правилу № 86 в состав оценочных значений входили не только фонды и резервы, учитываемые в бухгалтерском учете, но и отдельные виды затрат, которые могут возникнуть у организаций.

Основными критериями, которые возьмем для определения учетных оценок в бухгалтерском учете и аудите, будут следующие положения:

- учетные оценки возникают, когда существуют варианты расчета показателя с учетом профессионального суждения бухгалтера или лица, производящего расчет, и используемые варианты влияют на размер показателя, а следовательно и на бухгалтерскую отчетность;

- учетные оценки возникают, когда существует возможность учитывать или нет отдельные затраты и расходы с использованием резервов или фондов.

Учетные оценки, возникающие при формировании и использовании резервов и фондов

Резервы и фонды. Основными нормативными документами, регулирующими учет, создание и использование фондов и резервов в бухгалтерском учете, являются:

- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – Постановление № 50);

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102);

- Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. № 168 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету “Резервы, условные обязательства и условные активы”» (далее – Постановление № 168).

Также ряд методических указаний и рекомендаций по калькулированию продукции, работ услуг в отдельных сферах деятельности, включают в себя положения о порядке формирования и использования фондов и резервов.

Согласно Постановлению № 50 организации могут создавать следующие резервы, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих платежей».

Резерв предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение). Основным документом, которым предусмотрено создание резерва предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение), является Постановление № 50, которое предусматривает два варианта отражения в учете расходов на предстоящую оплату отпусков: с созданием резерва и без создания резерва. Способы создания резерва предстоящей оплаты отпусков законодательно не определены, поэтому при необходимости создания такого резерва надо сделать запись в учетной политике организации.

Резервы по затратам на реструктуризацию организации и резервы по обременительным договорам. Создание резерва по затратам на реструктуризацию организации и резерва по обременительным договорам предусмотрено в Постановлении № 168. Для оценки суммы резерва используются различные статистические методы, позволяющие учесть неопределенности, будущие события, обстоятельства. В приложениях к Постановлению № 168 приведены примеры создания резерва: по средней точке применяемого диапазона, по наиболее вероятному индивидуальному расчету, по другому вероятному расчету и т.д.

Резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам. Создание резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам регулируется главой 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26. Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства.

Прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации. Как видим, перечень создаваемых организацией резервов, предусмотренных Постановлением № 50, не закрытый, то есть организации могут создавать прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации. К таким резервам можно отнести:

Резервы предстоящих платежей по затратам на выполнение перенесенных работ. Согласно Постановлению Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 года № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете», если предполагается продажа объекта (части объекта), по которому выполнение отдельных видов строительных работ в установленном порядке перенесено на благоприятный период года, заказчик, застройщик могут формировать резерв предстоящих платежей. Сумма образованного резерва

отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Затраты на выполнение перенесенных работ»).

Статьей 30 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон № 2020-XII) предусмотрено, что в случаях, установленных законодательством, в хозяйственном обществе образуются резервные фонды. Размер, источники и порядок создания и использования резервных фондов устанавливаются законодательством. Хозяйственное общество может образовывать другие фонды, которые создаются и используются в соответствии с законодательством или уставом хозяйственного общества. Из данной формулировки Закона № 2020-XII следует обратить внимание на норму о том, что хозяйственное общество может создавать фонды, предусмотренные уставом общества (на данный факт будем ссылаться ниже).

Резервный фонд. Как отмечалось, создание резервного фонда предусмотрено Законом № 2020-XII. В бухгалтерском учете для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда предназначен счет 82 «Резервный капитал». Законодательством Республики Беларусь не установлен обязательный размер формирования резервного фонда. Источником образования резервного фонда, как правило, является прибыль отчетного года.

Резерв по сомнительным долгам. Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам, создаваемых в порядке, установленном законодательством, предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В главе 6 Постановления № 102 предусмотрено 3 способа создания резерва по сомнительным долгам:

- 1) по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов;
- 2) по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения;
- 3) по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

К прочим резервам, предусмотренным законодательством, также можно отнести: резервный фонд заработной платы, резерв под снижение стоимости запасов.

Резервный фонд заработной платы. Данный фонд создается на основании Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 28 апреля 2000 года № 605 «Об утверждении Положения о резервном фонде заработной платы», которое, в свою очередь, разработано на основании статьи 76 Трудового кодекса Республики Беларусь. Положение № 605 определяет размер, основания, порядок создания и использования резервного фонда заработной платы. Источником создания резервного фонда заработной платы является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Резерв под снижение стоимости запасов. Согласно Постановлению № 50 счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством. На данном счете отражаются информация о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в соответствии с Инструкцией № 133, которая содержит положение о том, что резерв создается по усмотрению организации.

Учетные оценки возникающие, когда существует вариантность расчета показателя

Рассмотрим затраты, расходы и доходы, учет которых оговаривается в нормативных документах, регулирующей бухгалтерский учет, по которым существуют варианты оценки или расчета.

Амортизация основных средств и нематериальных активов. Существуют следующие способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, предусмотренные Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6: линейный способ, нелинейный способ, производительный способ. Как видим, законодательно предусмотрена вариантность начисления амортизации, поэтому способ расчета учетных оценок организация должна отразить в учетной политике.

Отпуск запасов в производство. В пункте 14 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной Постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133, говорится о том, что при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО). Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов осуществляется в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

Также при списании материалов могут применяться предусмотренные законодательством два варианта исчисления себестоимости единицы материалов и два варианта применения способа средней себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели (п. 48 п. 49 Инструк-

ции № 133). Выбор вариантов и способов определения стоимости списываемых материалов напрямую влияет на показатели финансовых результатов, а следовательно и на бухгалтерскую отчетность. Поэтому можно сделать вывод о целесообразности отнесения к учетным оценкам определение стоимости запасов в производство.

Отложенные налоговые активы и обязательства. В Республике Беларусь с 1 января 2012 года вступило в силу Постановление Минфина Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113, которым утверждена «Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств» (далее – Инструкция № 113). Признание отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства обусловлено ожидаемыми в будущем поступлениями и выбытиями экономических выгод от их реализации или использования, поэтому Инструкция № 113 устанавливает, что организации должны оценивать налоговые последствия этих будущих операций. Денежная оценка таких платежей или поступлений при выбытии актива или обязательства признается в балансе как отложенного налогового актива, так и отложенного налогового обязательства, поэтому возможно при проведении аудита отнести к проверяемым учетным оценкам расчет отложенных налоговых активов и обязательств.

Затраты по возведению временных (титульных) зданий и сооружений. Учет затрат по возведению временных (титульных) зданий и сооружений изложен в Постановлении Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 года № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете» (далее – Инструкция № 10). В Инструкции № 10 предусмотрены варианты учета затрат по возведению временных (титульных) зданий и сооружений. В главе 3 (пункт 47) Инструкции № 10 говорится, что временные (титульные) здания и сооружения, возведение которых предусмотрено проектно-сметной документацией, в зависимости от способа оплаты строительных работ по их возведению, выполняемых подрядными организациями, могут числиться в период строительства на балансе заказчика или на балансе подрядной организации. Принятый организацией вариант учета затрат по возведению временных (титульных) зданий и сооружений раскрывается в учетной политике организации.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг. К начисленным доходам, рассматриваемым как учетные оценки, в некоторых случаях можно отнести и такой показатель, как выручка от реализации товаров, работ, услуг.

В настоящее время организации, применяющие общую систему налогообложения, вправе применять метод определения выручки только «по отгрузке» (ст. 100, 127 Налогового кодекса Республики Беларусь). В то же время в статье 288 Налогового кодекса говорится, что выручка от реализации товаров, работ, услуг, отражается:

- организациями, ведущими бухгалтерский учет и отчетность, – на дату признания ее в бухгалтерском учете независимо от даты проведения расчетов по ним с соблюдением принципа (метода) начисления в порядке, установленном законодательством и (или) закрепленном в соответствии с ним в учетной политике организации;
- организациями, ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, – по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав.

Следовательно, у организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, существует вариантность выбора ведения учета, что, в свою очередь, влияет на метод определения выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг и подтверждает возможность отнесения к учетным оценкам выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

На основании проведенного исследования предлагаем перечень учетных оценок, которые используются при проведении аудита с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (таблица).

Учетные оценки в аудите	Счет бухгалтерского учета	Нормативный документ, регулирующий порядок учета
Амортизация основных средств	02 Амортизация основных средств	Инструкция № 37/18/6
Амортизация нематериальных активов	05 Амортизация нематериальных активов	Инструкция № 37/18/6
Резервный фонд	82 «Резервный капитал»	Постановление № 50
Резервы по сомнительным долгам	63 Резервы по сомнительным долгам	Постановление № 102
Резервы предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение)	96 «Резервы предстоящих платежей»	Постановление № 50
Затраты по возведению временных (титульных) зданий и сооружений	10/8 Временные сооружения	Инструкция № 10
Резервы по затратам на реструктуризацию организации	96 «Резервы предстоящих платежей»	Постановление № 168 Постановление № 50

Окончание таблицы

Учетные оценки в аудите	Счет бухгалтерского учета	Нормативный документ, регулирующий порядок учета
Резервы по обременительным договорам	96 «Резервы предстоящих платежей»	Постановление № 168 Постановление № 50
Резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам	96 «Резервы предстоящих платежей»	Постановление № 26
Резервный фонд заработной платы	96 «Резервы предстоящих платежей»	Положение № 605
Резервы предстоящих платежей по затратам на выполнение перенесенных работ	96 «Резервы предстоящих платежей»	Постановление № 10
Резервы под снижение стоимости запасов	14 «Резервы под снижение стоимости запасов»	Инструкция № 133
Выручка от реализации продукции, работ, услуг	90/1 «Доходы от текущей деятельности»	Налоговый кодекс
Отложенные налоговые активы и обязательства	09 «Отложенные налоговые активы» 65 «Отложенные налоговые обязательства»	Инструкция № 113
Затраты по возведению временных (титовых) зданий и сооружений		Постановление № 10
Отпуск запасов в производство	10 «Материалы»	Инструкция № 133

Заключение. По результатам проведенного исследования предложен конкретный перечень учетных оценок, которые можно использовать при проведении аудита с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Учетные оценки необходимо проанализировать и оценить во время проведения аудиторской проверки по достоверности отчетности и учитывать при ведении бухгалтерского учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102.
3. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6.
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102.
5. Об утверждении Положения о резервном фонде заработной платы: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 28 апр. 2000 г. № 605.
6. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: постановление М-ва Финансов Респ. Беларусь от 28 дек. 2005 г. № 168.
7. Ходикова, Н.А. Оценочные значения: бухгалтерский учет и аудит в Республике Беларусь / Н.А. Ходикова // Сборник междунар. конф., Кишинев, апрель 2015 г. – Кишинев. – С. 136–141.

Поступила 24.03.2016

THE COMPOSITION OF THE ACCOUNTING ESTIMATES USED IN THE FORMATION OF THE AUDIT OPINIONS ABOUT THE RELIABILITY OF THE STATEMENTS

N. KHODZIKAVA

The Law of the Republic of Belarus "On Accounting and Reporting" and the national rules of auditing, where reference is made to the fact that the accounting and the formation of an audit opinion on these statements it is necessary to assess the reasonableness of accounting estimates is analyzed. At the same time in the Republic of Belarus a regulatory document, regulating the composition of accounting estimates is absent. The author considers the legislative acts of the Republic of Belarus and the international approach to the composition of accounting estimates, on the basis of which the specified accounting estimates. It is shown that accounting estimates should be assessed during the audit for the reliability of financial statements and take into consideration when accounting.

Keywords: accounting, accounting estimates, reserves, funds, costs.