Международный бухгалтерский учет

Управленческий учет планирования, анализа и контроля процесса заготовления

Нормативно-правовое регулирование управленческого учета

Профессиональные оценки в бухгалтерском учете и отчетности

Контроль качества аудита в аудиторской организации

Бухгалтерский учет в системе оценки стоимости предприятия

Налоговый учет: национальный и интернациональный аспекты

18 (264) — 2013

МАЙ

http://www.fin-izdat.ru   e-mail: post@fin-izdat.ru
Международный бухгалтерский учет
НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ
18 (264) – 2013 МАЙ
СОДЕРЖАНИЕ
ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА
• Зырянова Т.В., Тарновская Ю.С. Методика планирования, анализа и контроля процесса заготовления в системе управленческого учета........................................2
• Кивилов А.Н., Богатый Л.В. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в Российской Федерации..................................................12
• Штефер М.А., Коняев А.К. Профессиональные оценки в бухгалтерском учете и отчетности.................................................................23
АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
• Кондрашова Н.Г. Формирование системы контроля качества аудита в аудиторской организации...............................................................34
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
• Оробинская Н.В. Специфика системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий — участников интегрированных формаций АПК ..........................42
ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ
• Коршун М.В. Бухгалтерский учет в системе оценки стоимости предприятия ......49
• Малинкин А.И. Организация налогового учета: национальный и интернациональный аспекты..........................................................55

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.
Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей. Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ). Статьи рецензируются.
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ОЦЕНКИ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

М. А. ШТЕФАН,
кандидат экономических наук,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
anализа и аудита, декан факультета экономики
E-mail: shtefanmaria@yandex.ru

А. К. КОВИНА,
преподаватель кафедры бухгалтерского учета,
anализа и аудита
E-mail: kovinanna@yandex.ru
Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»,
Нижегородский филиал

В настоящей статье раскрывается сущность понятий «профессиональная оценка» и «профессиональное суждение», рассматриваются сферы применения профессионального суждения в бухгалтерском учете и отчетности, анализируется его влияние на показатели финансового состояния организации.

Ключевые слова: профессиональная оценка, профессиональное суждение, бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, российские положения по бухгалтерскому учету. Международные стандарты финансовой отчетности, показатели финансового состояния.

Свидетельством на территории РФ Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) термины «профессиональная оценка» и «профессиональное суждение» все больше проникают в деятельность отечественных специалистов в области ведения учета, формирования, анализа и контроля бухгалтерской (финансовой) отчетности. Использование профессиональных оценок и суждений может существенно повлиять на показатели деятельности компаний и, как следствие, на решения заинтересованных пользователей. Это определяет необходимость четкого обозначения сфер применения данных понятий, а также выявления закономерностей их влияния на показатели финансового состояния организаций.

Вопрос семантики терминов «профессиональная оценка» и «профессиональное суждение» интересует ученых давно. На наш взгляд, в бухгалтерском учете профессиональная оценка означает оценку бухгалтером определенных фактов хозяйственной деятельности организации, основанную на его «профессиональном суждении». В свою очередь под профессиональным суждением в современной экономической литературе понимают мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации, полезное, как для ее описания, так и для
принятия действенных управленческих решений; мнение относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансом состоянии, финансовых результатах организации и их изменений. Интересен тот факт, что в российских нормативных актах, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, понятие «профессиональное суждение» до сих пор не определено. Данное понятие встречается лишь в документах, регламентирующих аудиторскую деятельность. Так, согласно Перечню терминов и определений, используемых в стандартах аудиторской деятельности (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.1996) «суждение профессиональное аудитора — точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным».

Из представленного определения может показаться, что профессиональное суждение содержит в себе достаточно большую долю субъективности. Странным представляется также тот факт, что нормативная база, регулирующая порядок осуществления аудиторской деятельности, позволяет бухгалтерам и аудиторам решать достаточно большое количество профессиональных проблем с помощью своего субъективного мнения. Чтобы разобраться в этой проблеме, следует обратиться к науке логики, поскольку формирование профессионального суждения помимо профессиональных знаний и умений предполагает использование логического мышления, которое предполагает выработку четкого и строгого мышления, позволяет аргументировать свое решение. С точки зрения логики следует строго различать понятия «профессиональное суждение» и «экспертное мнение». Изучению проблемы соотношения понятий «мнение» и «суждение» посвящена одна из работ, согласно которой суждение — это то, что подлежит суду истины, что не зависит от мнения того или другого эксперта и имеет объективное содержание. Высказывание, претендующее на статус профессионального суждения, немедленно попадает под огонь профессиональной критики, поэтому должны быть аргументированы. Экспертное мнение — это частная точка зрения определенного специалиста, которая, будучи высказанной за рамками структур и процедур профессиональной критики, выступает уже как авторитетное мнение специалиста.

Рассматривая какое-либо высказывание как суждение, нужно понимать четко аргументированное объективное содержание данного высказывания, которое может быть истинным или ложным независимо от лица, его высказавшего. В этом смысле любое суждение (в отличие от мнения) объективно, поскольку не принадлежит индивидуальному сознанию. Примыкание же к экспертным оценкам бухгалтера (аудитора) значительной степени субъективности создает путаницу понятий «профессиональное суждение» и «экспертное мнение».

Таким образом, под профессиональным суждением бухгалтера следует понимать его решения по какому-либо вопросу в области ведения учета и составления отчетности, которые имеют объективное содержание и могут быть четко аргументированы. Следовательно, любое профессиональное суждение бухгалтера имеет доказательства.

Изучение действующей нормативной базы и специальной литературы свидетельствует о том, что профессиональное суждение на сегодняшний день используется бухгалтерами очень широко: при формировании учетной политики, в ходе учета внеоборотных и оборотных активов, при исправлении бухгалтерских ошибок и изменении бухгалтерских оценок и т.д. Так, согласно п. 2 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами».


Таблица 1

Сферы применения профессиональных оценок в процессе формирования учетной политики организации согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Предмет профессионального суждения</th>
<th>Содержание ПБУ 1/2008, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</th>
<th>Примечание</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Выбор одного из нескольких способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу</td>
<td>При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством РФ и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (п. 7)</td>
<td>К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки факт хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (п. 2 ПБУ 1/2008)</td>
</tr>
<tr>
<td>Создание собственного способа ведения бухгалтерского учета, разработка форм первичных учетных документов, правил документооборота и внутренней отчетности</td>
<td>Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящих и иных положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО (п. 7)</td>
<td>Бухгалтер должен руководствоваться допущениями и требованиями, отраженными в пп. 5, 6 ПБУ 1/2008</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Таким образом, разработка каждого положения учетной политики организации требует использования профессиональных оценок. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 6/2001 и Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) упоминается необходимость применения профессиональных оценок в части оценки по первоначальной стоимости объектов основных средств после ввода их в эксплуатацию, несмотря на то, что в ПБУ 14/2007 упомянуты объекты основных средств и нематериальные активы, включенными в состав основных средств (табл. 2).
<table>
<thead>
<tr>
<th>Предмет профессионального суждения</th>
<th>Содержание нормативных актов, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</th>
<th>Примечание</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Учет основных средств согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Оценка соблюдения условий принятия актива к учету в качестве основного средства</td>
<td>Активы принимаются организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:</td>
<td>Профессиональное суждение необходимо прежде всего при рассмотрении вопроса о том, заключены ли в объекте будущие экономические выгоды, поскольку вероятен прирост или отток этих выгод</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (п. 4)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Установление стоимостного критерия разграничения стоимости основных средств</td>
<td>Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов (п. 5)</td>
<td>Согласно ст. 256 Налогового кодекса РФ, амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. В целях сближения бухгалтерского учета с налоговым, как правило, бухгалтеры устанавливают в качестве стоимостного критерия разграничения стоимости материальных запасов и основных средств 40 000 руб.</td>
</tr>
<tr>
<td>Принятие решения о переоценке основных средств, определение текущей (восстановительной) стоимости основных средств</td>
<td>Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (п. 15)</td>
<td>При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно. Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта (п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств)</td>
</tr>
<tr>
<td>Выбор способа начисления амортизации основных средств</td>
<td>Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:</td>
<td>Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- линейный способ;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- способ уменьшающего остатка;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (п. 18)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Предмет профессионального суждения</td>
<td>Содержание нормативных актов, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</td>
<td>Примечание</td>
</tr>
<tr>
<td>----------------------------------</td>
<td>-----------------------------------------------------------------</td>
<td>------------</td>
</tr>
<tr>
<td>Определение ожидаемого срока использования, оценка физического износа</td>
<td>Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из: — ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; — ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды) (п. 20)</td>
<td>Согласно п. 1 постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 при определении срока полезного использования основных средств организации могут применять Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, для целей бухгалтерского учета. Выбор порядка определения срока полезного использования должен быть отражен в учетной политике организации</td>
</tr>
<tr>
<td>Решение об улучшении первоначально принятых нормативных показателей функционирования основных средств</td>
<td>Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств (п. 27)</td>
<td>Отметим, что если в результате реконструкции или модернизации первоначальные нормативные показатели функционирования объекта основных средств улучшились, то в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту</td>
</tr>
<tr>
<td>Оценка соблюдения условий принятия актива к учету в качестве нематериального актива</td>
<td>Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий: — объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем; — организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем; — возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов; — объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.; — организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.; — фактическая (первичночная) стоимость объекта может быть достоверно определена; отсутствие у объекта материально-вещественной формы (п. 3)</td>
<td>Профессиональное суждение необходимо прежде всего при рассмотрении следующих вопросов: — способность объекта приносить экономические выгоды в будущем; — возможность надежно оценить стоимость объекта; — возможность идентификации объекта</td>
</tr>
<tr>
<td>Предмет профессионального суждения</td>
<td>Содержание нормативных актов, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</td>
<td>Примечание</td>
</tr>
<tr>
<td>-----------------------------------</td>
<td>---------------------------------------------------------------------------------------------</td>
<td>-----------</td>
</tr>
<tr>
<td>Принятие решения о переоценке нематериального актива</td>
<td>Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценить группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов (п. 17)</td>
<td>При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости (п. 18)</td>
</tr>
<tr>
<td>Решение о необходимости обеспечения нематериального актива</td>
<td>Нематериальные активы могут проверяться на обеспечение в порядке, определенном МСФО (п. 22)</td>
<td>По вопросам обеспечения нематериальных активов следует руководствоваться положениями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 36 «Обеспечение активов». Согласно п. 111 МСФО (IAS) 38 предприятие тестирует нематериальный актив на предмет обеспечения путем соотнесения его возможной величины, определяемой в соответствии с МСФО (IAS) 36, с его балансовой стоимостью и признает любое превышение балансовой стоимости над возможной величиной скрытым от обнаружения</td>
</tr>
<tr>
<td>Определение ожидаемого периода использования нематериального актива, либо количества продукции, которое может быть получено в результате использования нематериального актива</td>
<td>Сроком полезного использования нематериального актива является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды. Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида (п. 25)</td>
<td>Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования</td>
</tr>
<tr>
<td>Определение существенного изменения предполагаемого периода использования нематериального актива</td>
<td>Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению (п. 27)</td>
<td>Изменение срока полезного использования нематериального актива признается изменением оценочного значения согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) и подлежит раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности</td>
</tr>
<tr>
<td>Выбор способа начисления амортизации нематериального актива</td>
<td>Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов: - линейный способ; - способ уменьшающего остатка; - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией, исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива (п. 28)</td>
<td>В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом (п. 28)</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Применение профессиональных оценок в учете материально-производственных запасов согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01

<table>
<thead>
<tr>
<th>Предмет профессионального суждения</th>
<th>Содержание ПБУ 5/01, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</th>
<th>Примечание</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Определение способа оценки товаров при поступлении</td>
<td>Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) (п. 13)</td>
<td>При реализации (расписанием) товаров, учитываемых по продажной стоимости, для отражения финансового результата от продажи следует списать начисленную торговую наценку на реализованный товар с применением метода «красное старое»</td>
</tr>
<tr>
<td>Выбор способа оценки материально-производственных запасов при их списании</td>
<td>При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; способ ФИФО (п. 16)</td>
<td>Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится, исходя из допущения последовательности применения учетной политики (п. 16)</td>
</tr>
<tr>
<td>Определение необходимости создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей</td>
<td>Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25)</td>
<td>В частности, предметом профессионального суждения является определение факта морального устаревания материально-производственных запасов, потери активами своих первоначальных качеств</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Применение профессиональных оценок в учете оценочных обязательств согласно Положению по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условия обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Предмет профессионального суждения</th>
<th>Содержание ПБУ 8/2010, определяющее необходимость использования профессиональных оценок</th>
<th>Примечание</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Оценка вероятности уменьшения экономических выгод, величины оценочного обязательства</td>
<td>Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий: - у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнение которой организации не может избежать; - уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно; - величина оценочного обязательства может быть обосновано оценена (п. 5)</td>
<td>В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует (п. 5)</td>
</tr>
<tr>
<td>Определение ставки дисконтирования</td>
<td>В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 мес. после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (п. 20)</td>
<td>Как правило, на практике в качестве ставки дисконтирования применяют: - среднюю стоимость привлечения заемных источников финансирования; - средневзвешенную стоимость капитала, которая учитывает стоимость собственного (акционерного) и заемного капитала одновременно</td>
</tr>
</tbody>
</table>

МЕЖДУНАРОДНЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
<table>
<thead>
<tr>
<th>Элементы организации и ведения бухгалтерского учета, формирования отчетности</th>
<th>Содержание нормативных актов, определяющих необходимость использования профессиональных оценок</th>
<th>Предмет профессионального суждения</th>
<th>Примечание</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Учет расходов по кредитам и займам</td>
<td>Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008))</td>
<td>Признание объекта в качестве инвестиционного актива</td>
<td>Нормативными актами не определяется, какой период времени можно считать длительным и какая сумма расходов на приобретение актива является существенной. Решение о признании актива инвестиционным принимается на основе профессионального суждения, исходя из конкретных обстоятельств деятельности организации</td>
</tr>
<tr>
<td>Изменение оценочных значений</td>
<td>Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появившейся новой информацией, которая производится, исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств (п. 2 ПБУ 21/2008)</td>
<td>Оценка будущих выгод от использования актива, срока их использования, технического состояния</td>
<td>Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, срока полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др. (п. 3 ПБУ 21/2008)</td>
</tr>
<tr>
<td>Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности</td>
<td>Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) порядок исправления ошибок зависит не только от периода обнаружения ошибки, но и от ее характера (существенная или несущественная). Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010)</td>
<td>Определение существенности ошибки</td>
<td>Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период (п. 3 ПБУ 22/2010)</td>
</tr>
<tr>
<td>Элементы организации и ведения бухгалтерского учета, формирования отчетности</td>
<td>Содержание нормативных актов, определяющих необходимость использования профессиональных оценок</td>
<td>Предмет профессионального суждения</td>
<td>Примечание</td>
</tr>
<tr>
<td>---</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
</tr>
<tr>
<td>Формирование бухгалтерской отчетности</td>
<td>Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения (п. 6 Поряжения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99))</td>
<td>Определение необходимости раскрытия отдельных показателей отчетности в случае их существенности</td>
<td>Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 11 ПБУ 4/99)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Таблица 6**

**Влияние профессиональных оценок в бухгалтерском учете на показатели оценки финансового состояния организаций**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Предмет профессионального суждения бухгалтера</th>
<th>Связанные показатели бухгалтерского баланса</th>
<th>Связанные показатели отчета о прибылях и убытках</th>
<th>Показатели оценки финансового состояния организации</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Признание объекта в качестве инвестиционного актива</td>
<td>Основные средства. Нематериальные активы. Запасы. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Проценты к уплате. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td>Ликвидность. Финансовая устойчивость. Оборотимость активов. Рентабельность. Платежеспособность</td>
</tr>
<tr>
<td>Принятие актива к учету в качестве основного средства, нематериального актива</td>
<td>Основные средства. Нематериальные активы. Запасы. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td>Ликвидность. Финансовая устойчивость. Оборотимость активов. Рентабельность. Платежеспособность</td>
</tr>
<tr>
<td>Предмет профессионального суждения бухгалтера</td>
<td>Связанные показатели бухгалтерского баланса</td>
<td>Связанные показатели отчета о прибылях и убытках</td>
<td>Показатели оценки финансового состояния организации</td>
</tr>
<tr>
<td>-----------------------------------------------</td>
<td>---------------------------------------------</td>
<td>-----------------------------------------------</td>
<td>-------------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>Установление стоимостного критерия разграничения стоимости имущества, учитываемого как материальные запасы и основные средства</td>
<td>Основные средства. Запасы. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Принятие решения о переоценке основных средств и нематериальных активов</td>
<td>Основные средства. Нематериальные активы. Запасы. Переоценка внеоборотных активов. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td>Ликвидность. Финансовая устойчивость. Оборачиваемость активов. Рентабельность. Платежеспособность организации</td>
</tr>
<tr>
<td>Выбор способа начисления амортизации, установление (изменение) срока полезного использования основных средств, нематериальных активов</td>
<td>Основные средства. Нематериальные активы. Запасы. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Выбор способа оценки материально-производственных запасов при их списании</td>
<td>Запасы. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Отражение изменения оценочных значений</td>
<td>Нематериальные активы. Финансовые вложения. Запасы. Дебиторская задолженность. Нераспределенная прибыль</td>
<td>Себестоимость продаж. Прибыль от продаж. Прочие расходы. Прибыль до налогообложения. Текущий налог. Чистая прибыль</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Отражение оценочных обязательств, определение ставки дисконтирования</td>
<td>Нераспределенная прибыль. Оценочные обязательства</td>
<td>Прочие расходы. Прибыль до налогообложения</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
профессионального бухгалтерского суждения, значениями показателей финансовой отчетности и показателями оценки финансового состояния организаций (табл. 6).

В заключение следует отметить, что отсутствие четко сформулированных правил подготовки финансовой отчетности, возможность использования профессионального суждения при ее создании являются одними из причин изменения показателей финансового состояния организаций. Пользователи отчетности в процессе принятия управленческих и экономических решений должны понимать данную закономерность, обращая более пристальное внимание на раскрытие информации в части профессиональных оценок специалистов предприятий.

Список литературы
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
5. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
6. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Рассмотрении Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.
7. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.
9. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.
13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н.
15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.