

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 657

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ
И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ПОКАЗАТЕЛИ
ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ
ОРГАНИЗАЦИИ****М. А. ШТЕФАН,***кандидат экономических наук,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита**E-mail: shtefanmaria@yandex.ru***А. К. КОВИНА,***преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита**E-mail: kovinanna@yandex.ru**Национальный исследовательский университет**«Высшая школа экономики»,**Нижегородский филиал*

Реформирование российской системы учета и отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности обусловило необходимость использования российскими организациями профессионального суждения. В статье рассматривается влияние профессионального суждения на показатели финансового состояния компаний.

Ключевые слова: *профессиональное суждение, стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, оценка, финансовая (бухгалтерская) отчетность, показатели финансового состояния.*

Одной из ключевых особенностей бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) является необходимость использования сотрудниками организации при формировании финансовой отчетности профес-

сионального суждения, основанного на их опыте, квалификации, будущих ожиданиях. В современной литературе приводятся разные трактовки термина «профессиональное суждение». Так, Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева под ним понимают мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [5, с. 66]. По мнению С. А. Николаевой, профессиональным суждением является обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении [3, с. 50]. Как правило, применение профессионального суждения происходит при оценке активов и

обязательств, доходов и расходов, при отражении отдельных операций и событий в условиях неопределенности и, несмотря на его обязательную обоснованность, определяет возникновение субъективных значений показателей финансовой отчетности, а также, как следствие, влияет на финансовое состояние хозяйствующих субъектов.

Наиболее часто профессиональное суждение используется при создании резервов – обязательств с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величины. Порядок оценки и отражения резервов в финансовой отчетности согласно международным стандартам регулируется МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (International Accounting Standard 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) [2]. Отметим, что в российской практике резервы именуется оценочными обязательствами и регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (далее – ПБУ 8/2010) [4].

Резервы (оценочные обязательства) признаются в финансовой отчетности при одновременном выполнении следующих условий [п. 14 МСФО 37, п. 5 ПБУ 8/2010]:

1. Имеется юридическое или фактическое (традиционное, конклюдентное) обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями независимо от будущих действий предприятия. Юридическое обязательство возникает из норм законодательства, судебных решений, как следствие, его можно подтвердить документально. Фактическое обязательство обуславливается сложившейся деятельностью организации, ее учетной политикой, текущими и стратегическими заявлениями руководства, опубликованной политикой, в результате которых организация демонстрирует сторонним пользователям готовность добровольно взять на себя определенные обязанности.

2. Вероятно, что погашение обязательства приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды. Иными словами, должна иметь место достаточная вероятность выбытия ресурсов для урегулирования этого обязательства, т. е. вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет.

3. Сумма обязательства может быть надежно оценена. Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства. При ее расчете используются разнообразные статистические приемы, например метод «ожидаемой стоимости», сущность которого заключается в расчете средней взвешенной величины оттока ресурсов, содержащих в себе экономические выгоды, на основе вероятностей покрытия обязательств по отдельным категориям оценочных обязательств.

При соблюдении перечисленных критериев суммы резервов отражаются согласно МСФО в отчете о финансовом положении в составе долгосрочных или краткосрочных обязательств, в соответствии с российским законодательством оценочные обязательства фиксируются в IV или V разделе пассива бухгалтерского баланса. Источником покрытия резервов являются, как правило, расходы организации, отражаемые в отчете о совокупном доходе, аналогом которого в отечественной практике учета является отчет о прибылях и убытках. Кроме того, согласно международным стандартам предусмотрено включение резервов в первоначальную стоимость активов и их списание на расходы по мере начисления амортизация объекта, при условии, что создание резерва связано с выбытием долгосрочного актива. Российская система учета на сегодняшний день не предусматривает подобных оценочных обязательств.

Оценка вероятности погашения обязательства и расчетная оценка ожидаемых финансовых последствий при признании резерва в соответствии с международными и российскими стандартами производятся исходя из суждения руководства предприятия с учетом практики аналогичных операций и, в некоторых случаях, с привлечением независимых экспертов, что является примером применения профессионального суждения, влияющего на финансовые показатели организаций. Рассмотрим числовой пример¹.

Пример 1. Предположим, предприятие «Х» продает товары с гарантией, по которой покупа-

¹ В рассматриваемых в статье примерах предполагается использование упрощенной системы налогообложения.

телям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, обнаруженных в течение первого года после покупки. Эксперты компании оценили возможную сумму затрат на устранение дефектов проданных товаров и пришли к следующему выводу:

- если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на гарантийный ремонт в следующем году составят 1 млн у. е.;
- если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, то затраты на ремонт составят 5 млн у. е.

Прогнозы специалистов предприятия на основе их опыта работы компании за последние 3 года говорят о том, что в предстоящем году 80% проданных товаров не будут иметь дефектов, 10% товаров будут иметь небольшие дефекты и 10% будут иметь значительные дефекты.

Для получения наилучшей оценки резерва на гарантийный ремонт в описанной ситуации бухгалтер организации рассчитал средневзвешенную величину, определяемую на основе произведений каждого значения на его вероятность возникновения:

$$80\% \cdot 0 \text{ у. е.} + 10\% \cdot 1 \text{ млн у. е.} + 10\% \cdot 5 \text{ млн у. е.} = 600 \text{ тыс. у. е.}$$

Сумма резерва на гарантийный ремонт уменьшит финансовый результат организации за текущий период и будет отражена в составе краткосрочных обязательств.

Теперь предположим, что аудиторы, осуществляющие проверку финансовой отчетности организации, в целях оценки резервов на гарантийный ремонт используют статистическую информацию по всему виду экономической деятельности, в которой работает организация «X» и их прогноз менее оптимистичный:

- 60% проданных товаров не будут иметь дефектов;
- 20% товаров будут иметь небольшие дефекты;
- 20% товаров будут иметь значительные дефекты.

На основе данных, предоставленных аудиторами, определим ожидаемую величину затрат на гарантийный ремонт в следующем году:

$$60\% \cdot 0 \text{ у. е.} + 20\% \cdot 1 \text{ млн у. е.} + 20\% \cdot 5 \text{ млн у. е.} = 1 \text{ 200 тыс. у. е.}$$

Таблица 1

Показатели активов и пассивов организации «X» на начало отчетного периода

№ пункта	Показатель		Сумма, тыс. у.е.
	Наименование	Обозначение	
Активы			
1	Долгосрочные активы (long-term assets)	<i>F</i>	2 000
2	Краткосрочные активы (short-term assets)	<i>Q</i>	500
Итого		<i>Ва</i>	2 500
Пассивы			
3	Собственный капитал (owned capital):	<i>Ic</i>	2 400
3.1	Акционерный капитал (share capital)	<i>I_{sc}</i>	400
3.2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	<i>I_{re}</i>	2 000
4	Долгосрочные обязательства (long-term liabilities)	<i>K</i>	–
5	Краткосрочные обязательства (short-term liabilities):	<i>Rp</i>	100
5.1	Краткосрочные резервы (short-term reserves)	<i>R_{res}</i>	–
5.2	Торговая и прочая кредиторская задолженность (trade and other payables)	<i>R_{tp}</i>	100
Итого		<i>Bp</i>	2 500

Таким образом, используя два различных суждения, мы получаем двукратное различие в величине созданного резерва. Посмотрим, как подобная ситуация отразится на показателях финансового состояния организации.

Используя отраженные в табл. 1 начальные остатки отчетности организации «X», сформируем показатели активов, пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов на конец отчетного периода. Условно назовем вариант оценки величины резерва на гарантийный ремонт, исходя из мнения сотрудников организации, «Вариант № 1»; вариант оценки, предложенный аудиторами, – «Вариант № 2».

В табл. 2 представлены сформированные для рассмотренных вариантов оценки резерва на гарантийный ремонт значения показателей по хозяйственным операциям организации «X».

Таблица 2

Значения показателей финансовой отчетности при создании резерва на гарантийный ремонт

№ п/п	Показатель	Форма финансовой отчетности	Значение показателя, тыс. у. е.	
			Вариант № 1	Вариант № 2
1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	ОФП (ББ)	(600)	(1 200)
2	Краткосрочные резервы (short-term reserves)	ОФП (ББ)	600	1 200
3	Прочие расходы (other expenses)	ОСД (ОПУ)	(600)	(1 200)
4	Прибыль (убыток) до налогообложения (profit or loss before tax)	ОСД (ОПУ)	(600)	(1 200)

Примечание. В табл. 2, а также в табл. 6 и 10 использованы следующие обозначения:

ОФП – отчет о финансовом положении;

ББ – бухгалтерский баланс;

ОСД – отчет о совокупном доходе;

ОПУ – отчет о прибылях и убытках.

Для целей иллюстрации влияния профессионального суждения на финансовое состояние организации «Х» представим выдержки из отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) до и после создания резерва на гарантийный ремонт (табл. 3).

Таблица 3

Показатели доходов и расходов организации «Х»

№ п/п	Показатель		Значение показателя до создания резерва, тыс. у. е.	Значение показателя после создания резерва на конец отчетного периода, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение		Вариант № 1	Вариант № 2
1	Выручка (revenue)	<i>N</i>	4 000	4 000	4 000
2	Себестоимость продаж (cost of sales)	<i>C</i>	(2 000)	(2 000)	(2 000)
3	Прибыль (убыток) от продаж (operating profit or loss)	<i>Ps</i>	2 000	2 000	2 000
4	Прочие расходы (other expenses)	<i>Pop</i>	–	(600)	(1 200)
6	Прибыль (убыток) до уплаты налогов (profit or loss before tax)	<i>P</i>	2 000	1 400	800

В табл. 4 представлены значения показателей активов и пассивов на конец отчетного периода. Отметим, что выручка организации «Х» поступила на расчетный счет. Себестоимость продаж представляет собой стоимость проданных товаров, отражаемых в составе краткосрочных активов.

По представленным выше данным рассчитаем показатели оценки финансового состояния предприятия «Х» на конец отчетного периода (табл. 5).

В связи с тем, что оценка резерва на гарантийный ремонт с использованием профессионального суждения аудиторов значительно выше аналогичной оценки, произведенной сотрудниками организации, в Варианте № 2 происходит, во-первых, уменьшение прибыли до налогообложения, во-вторых, показателей рентабельности деятельности предприятия. Так, по данным табл. 5 видно, что значение экономической рентабельности в Варианте № 1 на 17% больше аналогичного показателя в Варианте № 2. Аналогичная ситуация наблюдается и с показателями финансовой устойчивости. Коэффициент автономии, иллюстрирующий отсутствие зависимости предприятия от привлеченных источников финансирования, в Варианте № 1 на 13% больше данного коэффициента, рассчитанного по данным финансовой отчетности, подготовленной по итогам оценки резерва в Варианте № 2. Коэффициент финансирования также на 297% больше, что связано со структурным изменением источников финансирования имущества предприятия — снижением величины собственных средств и увеличением краткосрочных обязательств.

Другим примером использования профессионального суждения при формировании финансовой отчетности является расчет показателей с применением ставки дисконтирования, позволяющей привести в соответствие современные и будущие оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Так, применительно к рассмотренным выше резервам дисконтирование согласно МСФО необходимо

Таблица 4

Показатели активов и пассивов организации «Х» на конец отчетного периода

№ пункта	Показатель		Значение показателя, Вариант № 1, тыс. у. е.		Значение показателя, Вариант № 2, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода
Активы						
1	Долгосрочные активы (long-term assets)	<i>F</i>	2 000	2 000	2 000	2 000
2	Краткосрочные активы (short-term assets)	<i>Q</i>	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)
Итого		<i>Va</i>	2 500	4 500	2 500	4 500
Пассивы						
3	Собственный капитал (owned capital):	<i>Ic</i>	2 400	3 800	2 400	3 200
3.1	Акционерный капитал (share capital)	<i>I_{sc}</i>	400	400	400	400
3.2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	<i>I_{re}</i>	2 000	3 400 (2 000 + 1 400)	2 000	2 800 (2 000 + 800)
4	Долгосрочные обязательства (long-term liabilities)	<i>K</i>	–	–	–	–
5	Краткосрочные обязательства (short-term liabilities):	<i>Rp</i>	100	700	100	1 300
5.1	Краткосрочные резервы (short-term reserves)	<i>R_{res}</i>	–	600	–	1 200
5.2	Торговая и прочая кредиторская задолженность (trade and other payables)	<i>R_{tp}</i>	100	100	100	100
Итого		<i>Vp</i>	2 500	4 500	2 500	4 500

использовать в случае существенного изменения стоимости денег во времени (п. 45 МСФО 37). Согласно российскому законодательству величина оценочного обязательства определяется по дисконтированной величине, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 мес. после отчетной даты или меньший срок, установленный учетной политикой организации (п. 20 ПБУ 8/2010).

В качестве ставки дисконтирования следует использовать ставку до вычета налогов, отражающую текущую рыночную оценку стоимости денег во времени и учитывающую все риски, связанные с обязательством. При расчете дискон-

тированной (приведенной) стоимости резервов следует наилучшую сумму затрат, необходимую для покрытия возникшего обязательства, умножить на коэффициент дисконтирования, который определяется по формуле

$$KD = 1 / (1 + i)^n, \quad (1)$$

где *KD* — коэффициент дисконтирования;

i — ставка дисконтирования;

n — период дисконтирования резерва (оценочного обязательства).

В последующих отчетных периодах приведенная величина резерва будет увеличиваться на сумму начисляемых процентов, вызванных эффектом дисконтирования. В соответствии с

Таблица 5
Показатели оценки финансового состояния
организации «X»

Показатель	Алгоритм расчета	Значение показателя, %		Отклонение, %
		Вариант № 1	Вариант № 2	
Экономическая рентабельность	$R = \frac{P}{(F+Q)_{ср}} \cdot 100\%$	40	23	17
Коэффициент автономии	$Licb = \frac{Ic}{Ba} \cdot 100\%$	84	71	13
Коэффициент финансирования	$Lick = \frac{Ic}{K+Rp} \cdot 100\%$	543	246	297

МСФО данное увеличение признается в качестве процентного расхода (п. 60 IAS 37), в соответствии с российским законодательством — прочими расходами (п. 20 ПБУ 8/2010).

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;
- ставку дисконтирования, действующую на момент совершения операции.

Специалистами в области финансового менеджмента разработаны и другие подходы к оценке величины ставки дисконтирования.

Выбор того или иного варианта оценки ставки дисконтирования в существенной степени влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. При увеличении ставки дисконтирования первоначальная стоимость резерва будет сокращаться, уменьшая тем самым сумму расходов текущего периода, как следствие, увеличивается прибыль текущего периода и сокращается величина обязательств на конец текущего периода. Однако в последующих отчетных периодах первоначальное увеличение ставки дисконтирования приведет к увеличению процентных расходов, что, напротив, сократит финансовый результат деятельности организации. Аналогичным образом значение ставки дисконтирования влияет и на другие показатели финансовой отчетности,

оцениваемые по дисконтированной стоимости: дебиторскую и кредиторскую задолженность; активы, приобретенные на условиях длительной отсрочки платежа, и др.

Рассмотрим следующий пример.

Пример 2. На начало отчетного периода у организации «X» возникло обязывающее событие, и через 10 лет она должна покрыть обязательство, связанное с устранением последствий загрязнения окружающей среды, в размере 10 000 тыс. у. е. По оценкам экспертов компании, значение ставки дисконтирования составляет 8%

годовых. При расчете данной ставки специалисты основывались на среднем значении стоимости капитала организации.

В соответствии с российскими и международными стандартами в рассматриваемой ситуации организация «X» должна создать долгосрочный резерв под возникшее обязательство, оценка данного резерва осуществляется по дисконтированной стоимости. Для этого определим значение коэффициента дисконтирования:

$$КД = 1 / (1 + 0,08)^{10} = 0,4631935.$$

Следовательно, дисконтированная стоимость резерва будет равна:

$$1\ 000 \text{ тыс. у. е.} \cdot 0,4631935 = 463,1935 \text{ тыс. у. е.}$$

В конце отчетного года организация «X» должна отразить в финансовой отчетности увеличение резерва в связи с ростом его дисконтированной (приведенной) стоимости. Сумма увеличения определяется как произведение ставки дисконтирования на балансовую стоимость резерва:

$$0,08 \cdot 463,1935 \text{ тыс. у. е.} = 37,0555 \text{ тыс. у. е.}$$

В итоге значение резерва на конец года в отчете о финансовом положении будет составлять 500,249 тыс. у. е. (463,1935 + 37,0555).

Увеличение резерва в течение отчетного периода согласно МСФО относится на процентные расходы, а в соответствии с национальным подходом — на прочие расходы.

Предположим, аудиторская фирма, осуществляющая проверку финансовой отчетности организации «X», в качестве ставки дисконтирования использует среднюю стоимость заемного капитала, значение которой на начало отчетного

Таблица 6

Значения показателей финансовой отчетности при создании резерва по дисконтированной стоимости

№ п/п	Показатель	Форма финансовой отчетности	Значение показателя, тыс. у. е.	
			Вариант № 1	Вариант № 2
1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	ОФП (ББ)	(500,249)	(424,0973)
2	Краткосрочные резервы short-term reserves)	ОФП (ББ)	500,249	424,0973
3	Прочие расходы (other expenses), в том числе: – процентные расходы (interest expenses)	ОСД (ОПУ)	(500,249) (37,0555)	(424,0973) (38,5543)
4	Прибыль (убыток) до налогообложения (profit or loss before tax)	ОСД (ОПУ)	(500,249)	(424,0973)

года составляет 10%. Следовательно, значение коэффициента дисконтирования по данным аудиторской компании будет равно:

$$КД = 1 / (1+0,1)^{10} = 0,385543.$$

Дисконтированная (приведенная) стоимость резерва будет равна:

$$1\ 000 \text{ тыс. у. е.} \cdot 0,385543 = 385,543 \text{ тыс. у. е.}$$

Сумма увеличения резерва за текущий период составит:

$$0,1 \cdot 385,543 \text{ тыс. у. е.} = 38,5543 \text{ тыс. у. е.}$$

Таким образом, по оценкам аудиторской компании значение резерва на конец года в отчете о финансовом положении организации «Х» будет составлять 424,0973 тыс. у. е. (385,543 + 38,5543).

Сформируем показатели активов, пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов на конец отчетного периода на основании рассмотренного примера. В качестве начальных остат-

ков будем использовать данные, отраженные в табл. 1. Вариантом № 1 будем называть данные, рассчитанные на основании профессионального суждения специалистов организации «Х»; вариант оценки, предложенный аудиторами, назовем Вариант № 2.

В табл. 6 представлены сформированные для рассмотренных вариантов оценки резерва значения показателей по хозяйственным операциям организации «Х».

Сформируем выдержки из отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) до и после создания резерва по дисконтированной стоимости (табл. 7).

В табл. 8 представлены значения показателей активов и пассивов на конец отчетного периода.

Для иллюстрации влияния профессионального суждения при оценке ставки дисконтирования на финансовое состояние организации рассчита-

Таблица 7

Показатели доходов и расходов организации «Х»

№ п/п	Показатель		Значение показателя до создания резерва, тыс. у. е.	Значение показателя после создания резерва на конец отчетного периода, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение		Вариант № 1	Вариант № 2
1	Выручка (revenue)	<i>N</i>	4 000	4 000	4 000
2	Себестоимость продаж (cost of sales)	<i>C</i>	(2 000)	(2 000)	(2 000)
3	Прибыль (убыток) от продаж (operating profit or loss)	<i>Ps</i>	2 000	2 000	2 000
4	Прочие расходы (other expenses), в том числе: – процентные расходы (interest expenses)	<i>Pop</i>	–	(500,249) (37,0555)	(424,0973) (38,5543)
6	Прибыль (убыток) до уплаты налогов (profit or loss before tax)	<i>P</i>	2 000	1 499,751	1 575,9027

Таблица 8

Показатели активов и пассивов организации «Х» на конец отчетного периода

№ пункта	Показатель		Значение показателя, Вариант № 1, тыс. у. е.		Значение показателя, Вариант № 2, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода
Активы						
1	Долгосрочные активы (long-term assets)	<i>F</i>	2 000	2 000	2 000	2 000
2	Краткосрочные активы (short-term assets)	<i>Q</i>	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)
Итого		<i>Ва</i>	2 500	4 500	2 500	4 500
Пассивы						
3	Собственный капитал (owned capital):	<i>I_c</i>	2 400	3 899,751	2 400	3 975,9027
3.1	Акционерный капитал (share capital)	<i>I_{sc}</i>	400	400	400	400
3.2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	<i>I_{re}</i>	2 000	3 499,751 (2 000 + + 1 499,751)	2 000	3 575,9027 (2 000 + + 15 75,9027)
4	Долгосрочные обязательства (long-term liabilities)	<i>K</i>	–	–	–	–
5	Краткосрочные обязательства (short-term liabilities):	<i>R_p</i>	100	600,249	100	524,0973
5.1	Краткосрочные резервы (short-term reserves)	<i>R_{res}</i>	–	500,249	–	424,0973
5.2	Торговая и прочая кредиторская задолженность (trade and other payables)	<i>R_{tp}</i>	100	100	100	100
Итого		<i>Вр</i>	2 500	4 500	2 500	4 500

ем необходимые показатели на конец отчетного периода (табл. 9).

Обратная зависимость размера ставки дисконтирования и оценочной величины резерва под возникшее обязательство отразилась в снижении дисконтированной стоимости резерва на конец года в Варианте № 2. Как следствие, величина прибыли до налогообложения организации «Х» в Варианте № 2 оказалась больше аналогичного значения по данным Варианта № 1, что отразилось на показателях рентабельности деятельности. По данным таблицы 9 видно, что значение показателя экономической рентабельности в Варианте № 2 больше на 2%. Увеличение значений показателей финансовой устойчивости, рассчитанных по данным финансовой отчетности, подготовленной по итогам оценки резерва в Варианте № 2, также показывает улучшение финансового состояния

организации при более высокой величине ставки дисконтирования. Так, значение коэффициента автономии (независимости) организации увеличилось на 1%, значение коэффициента финансирования — на 109%.

В качестве еще одного примера использования профессионального суждения в соответствии с международными стандартами можно назвать операции обесценения активов, осуществляемые в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36 Impairment of Asset) [1].

Согласно МСФО обесценение активов имеет место, если балансовая стоимость актива превосходит возмещаемую стоимость, под которой, в свою очередь, понимается наибольшая из двух величин:

- справедливой стоимости актива за вычетом расходов на его продажу;
- ценности использования актива.

Показатели оценки финансового состояния организации «Х»

Показатель	Алгоритм расчета	Значение показателя, %		Отклонение, %
		Вариант № 1	Вариант № 2	
Экономическая рентабельность	$R = \frac{P}{(F+Q)_{cp}} \cdot 100\%$	43	45	(2)
Коэффициент автономии	$Licb = \frac{Ic}{Ba} \cdot 100\%$	87	88	(1)
Коэффициент финансирования	$Lick = \frac{Ic}{K+Rp} \cdot 100\%$	650	759	(109)

Под справедливой стоимостью понимают сумму, которую можно выручить от продажи актива, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами. При определении ценности использования актива должны быть оценены будущие потоки денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива. В связи с тем, что оценка ценности использования непосредственно связана с будущими отчетными периодами, при ее определении необходимо, во-первых, применять дисконтирование, во-вторых основываться:

- на наилучшей оценке руководством всего спектра условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива;
- на самых последних финансовых прогнозах, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в 5 лет;
- на экстраполяции основанных на прогнозах перспективных оценок, с применением для последующих лет постоянного, увеличивающегося или снижающегося показателя темпов роста.

И в первом, и во втором случаях действия специалистов, осуществляющих оценку ценности использования активов, связаны с использованием профессионального суждения.

Если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость

актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения. Убыток от обесценения признается в бухгалтерском учете в качестве расхода, за исключением тех случаев, когда актив учитывается по переоцененной стоимости. В таком случае убыток от обесценения должен учитываться как уменьшение резерва переоценки.

Отметим, что после признания убытков от обесценения появится необходимость пересчета сумм амортизационных отчислений, что является в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) изменением бухгалтерской оценки и отражается в финансовой отчетности перспективно.

На практике зачастую расчет возмещаемой суммы отдельного актива невозможен по причине того, что он самостоятельно не генерирует денежные потоки. В подобных ситуациях, в соответствии с МСФО 36, необходимо оценить возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой принадлежат отдельный объект. Генерирующая единица – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов. Объединение активов в генерирующие единицы, на наш взгляд, также является результатом профессионального суждения специалистов организации.

Рассмотрим следующую ситуацию.

Пример 3. Компания «Х», оказывающая услуги сотовой связи, эксплуатирует три вышки-ретранслятора, балансовой стоимостью 1 млн у. е. за единицу. Рыночная стоимость вышек на конец отчетного периода составляет 800 тыс. у. е. за единицу, величина расходов на продажу рассматриваемых активов пренебрежимо мала и признается специалистами организации несущественной. При составлении финансовой отчетности организация обязана проверить активы на предмет их обесценения, так как рыночные цены на имущество значительно сократились. По мнению специалистов компании, рас-

смагиваемые вышки являются частью комплекса оборудования для ретрансляции GSM-сигнала, не генерируя в отдельности денежные потоки, поэтому расчет убытка от обесценения следует осуществлять в отношении генерирующей единицы. По их данным, балансовая стоимость активов, составляющих генерирующую единицу, составляет 6 млн у. е., при этом возмещаемая величина равна 7 млн у. е. Так как возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость, согласно профессиональному суждению специалистов компании «Х» обесценения активов не происходит.

Однако сотрудники аудиторской фирмы, проверяющей отчетность организации «Х», полагают возможным оценку ценности использования вышек как отдельных активов. По их расчетам она составляет около 500 тыс. у. е.

Таким образом, в соответствии с профессиональным суждением аудиторов возмещаемая стоимость каждой вышки составила 800 тыс. у. е., т.е. наибольшая величина из рыночной стоимости и ценности использования. При данной оценке организация «Х» должна признать убыток от обесценения по каждому активу в размере 200 тыс. у. е., в целом сумма убытка от обесценения вышек составит 600 тыс. у. е.

Рассмотрим отражение описанной ситуации в финансовой отчетности организации «Х». Условно за Вариант № 1 будем считать ситуацию, когда вышки рассматриваются как часть генерирующей единицы, а за Вариант № 2 – суждение, предложенное аудиторской компанией.

Таблица 10
Значения показателей финансовой отчетности при отражении убытков от обесценения активов

№ п/п	Показатель	Форма финансовой отчетности	Значение показателя, тыс. у. е.	
			Вариант № 1	Вариант № 2
1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	ОФП (ББ)	–	(600)
2	Расходы на обесценение активов (depreciation)	ОСД (ОПУ)	–	(600)
3	Прибыль (убыток) до налогообложения (profit or loss before tax)	ОСД (ОПУ)	–	(600)

рующей единицы, а за Вариант № 2 – суждение, предложенное аудиторской компанией.

В табл. 10 сформированы значения показателей по хозяйственным операциям организации «Х» для рассмотренных вариантов обесценения активов.

Выдержки из отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) до и после отражения убытков от обесценения представлены в табл. 11.

Таблица 11

Показатели доходов и расходов организации «Х»

№ п/п	Показатель		Значение показателя до создания резерва, тыс. у. е.	Значение показателя после создания резерва на конец отчетного периода, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение		Вариант № 1	Вариант № 2
1	Выручка (revenue)	<i>N</i>	4 000	4 000	4 000
2	Себестоимость продаж (cost of sales)	<i>C</i>	(2 000)	(2 000)	(2 000)
3	Прибыль (убыток) от продаж (operating profit or loss)	<i>Ps</i>	2 000	2 000	2 000
4	Убытки от обесценения (depreciation)	<i>Pop</i>	–	–	(600)
5	Прибыль (убыток) до уплаты налогов (profit or loss before tax)	<i>P</i>	2 000	2 000	1 400

Таблица 12

Показатели активов и пассивов организации «Х» на конец отчетного периода

№ пункта	Показатель		Значение показателя, Вариант № 1, тыс. у. е.		Значение показателя, Вариант № 2, тыс. у. е.	
	Наименование	Обозначение	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода
Активы						
1	Долгосрочные активы (long-term assets)	F	2 000	2 000	2 000	1 400 (2 000 — 600)
2	Краткосрочные активы (short-term assets)	Q	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)	500	2 500 (500 + 4 000 – – 2 000)
Итого		Va	2 500	4 500	2 500	3 900
Пассивы						
3	Собственный капитал (owned capital):	Ic	2 400	4 400	2 400	3 800
3.1	Акционерный капитал (share capital)	I_{sc}	400	400	400	400
3.2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (retained earnings)	I_{re}	2 000	4 000 (2 000 + 2 000)	2 000	3 400 (2 000 + 1 400)
4	Долгосрочные обязательства (long-term liabilities)	K	–	–	–	–
5	Краткосрочные обязательства (short-term liabilities):	Rp	100	100	100	100
5.1	Краткосрочные резервы (short-term reserves)	R_{res}	–	–	–	–
5.2	Торговая и прочая кредиторская задолженность (trade and other payables)	R_{p}	100	100	100	100
Итого		Vp	2 500	4 500	2 500	3 900

В табл. 12 и 13 представлены значения показателей активов и пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов организации «Х» на конец отчетного года. В качестве начальных остатков использовались данные табл. 1.

Рассчитаем показатели оценки финансового состояния компании «Х» на основании данных финансовой отчетности для рассмотренных вариантов профессионального сужения в отношении обесценения активов (табл. 13).

Убыток от обесценения активов отражается в составе прочих расходов организации и сокращает величину прибыли организации, а значит, и показатели рентабельности ее деятельности. По данным табл. 13 видно, что значение экономической

рентабельности в случае признания обесценения вышек-ретрансляторов сокращается на 13%. При сокращении прибыли предприятие становится более зависимым от привлеченных источников финансирования, что показывает изменение значения коэффициента автономии – в Варианте № 2 оно сокращается на 1% по сравнению с аналогичным показателем Варианта № 1. В связи со снижением стоимости основных средств возрастает удельный вес оборотных (краткосрочных) активов в валюте баланса, что улучшает показатели ликвидности и деловой активности предприятия. Так, в случае признания обесценения вышек оборачиваемость внеоборотных активов предприятия (фондоотдача) возрастает на 0,35.

Таблица 13

Показатели оценки финансового состояния компании «Х»

Показатель	Алгоритм расчета	Значение показателя		Отклонение
		Вариант № 1	Вариант № 2	
Экономическая рентабельность	$R = \frac{P}{(F+Q)_{\text{ср}}} \cdot 100\%$	57%	44%	13%
Коэффициент автономии	$Licb = \frac{Ic}{Ba} \cdot 100\%$	98%	97%	1%
Фондоотдача	$Lf = \frac{N}{F_{\text{ср}}}$	2	2,35	0,35

Обобщая вышеизложенный материал, отметим, что отсутствие четко сформулированных правил подготовки финансовой отчетности, возможность использования профессионального суждения при ее создании являются одной из причин изменения показателей финансового состояния организаций. Пользователи отчетности в процессе принятия управленческих и экономических решений должны понимать данную законо-

мерность, обращая более пристальное внимание на раскрытие информации в части профессиональных оценок специалистов предприятий.

Список литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 36) «Обесценение активов».
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
3. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. 2000. № 12.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н.
5. Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. 2001. № 12.