

Губайдуллина Альбина Рамилевна

**Профессиональное суждение бухгалтера как  
инструмент формирования  
бухгалтерской (финансовой) отчетности**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород-2014

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Казанский (Приволжский) федеральный университет»

**Научный руководитель**      **Куликова Лидия Ивановна**  
доктор экономических наук, профессор

**Официальные оппоненты**      **Агеева Ольга Андреевна**  
доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления», кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, профессор

**Туякова Зауреш Серккалиевна**  
доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, заведующая кафедрой, профессор

**Ведущая организация**      ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)

Защита диссертации состоится 23 декабря 2014 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 114.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» и на сайте <https://diss.unn.ru/428>.

Автореферат диссертации размещен на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации.

Автореферат разослан «\_\_\_» ноября 2014 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета, к.э.н., доцент \_\_\_\_\_ Маслова Татьяна Степановна

## **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Общемировые процессы глобализации и информатизации изменяют традиционное представление о бухгалтерском учете. Развитие отечественного бухгалтерского учета связано с новыми экономическими условиями, внедрением в учетную практику международных стандартов, динамичным изменением технологий, возникновением новых видов деятельности и форм расчетов. В свою очередь, транснационализация экономики и интеграция России в мировое экономическое сообщество увеличивают требования, предъявляемые к качеству информации, представляемой в финансовой отчетности, что вызывает необходимость переосмысления подходов к регулированию системы бухгалтерского учета и отчетности. В новых условиях недостаточно регламентировать учет федеральным законодательством, первостепенное значение для повышения качества представляемой финансовой отчетности приобретает профессиональное бухгалтерское суждение. Интеграция России в мировое экономическое сообщество привела к тому, что отечественный бухгалтер, подготавливая бухгалтерскую отчетность, должен учитывать особенности и использовать возможности как нормативного, так и профессионального регулирования для формирования достоверной информации, на основании которой пользователи смогут принимать обоснованные экономические решения. Недостаточная разработанность вопросов применения профессионального суждения бухгалтера в этих условиях определяет значимость теоретических разработок в данной области и необходимость практического их внедрения, что и обуславливает актуальность выбранной темы исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** В становление методологических и методических основ формирования бухгалтерской отчетности большой вклад внесли отечественные ученые конца XIX – середины XX века такие, как Н.С.Аринушкин, Н.А.Блатов, Н.Р. Вейцман, Р.Я. Вейцман, Н.А. Кипарисов, А.П. Рудановский, А.М. Галаган, Н.С. Лунский, А.К.

Рощаховский. Освещению вопросов, связанных с формированием показателей финансовой отчетности в современных условиях, посвящены труды О.А. Агеевой, А.С. Бакаева, О.В. Ефимовой, О.А. Заббаровой, В.Б. Ивашкевича, Р.Г. Каспиной, В.В. Ковалева, Е.А. Мизиковского, В.В. Патрова, М.Л. Пятова, В.Ф. Паляя, С.А. Романовой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, К.Ю. Цыганкова. Проблемы применения профессионального суждения бухгалтера при подготовке финансовой отчетности освещены в работах Н.В. Генераловой, Т.Ю. Дружиловской, Е.В. Казанниковой, Л.И. Куликовой, Т.Н. Коршунова, М.Л. Пятова, С.А. Рассказовой-Николаевой, И.А. Слободняка, Я.В. Соколова, З.С. Туяковой. Однако имеющиеся публикации затрагивают лишь отдельные вопросы применения профессионального суждения бухгалтера при подготовке финансовой отчетности и не содержат комплексного подхода к специфике данной проблемы.

Потребность дальнейших научных исследований вопросов применения профессионального бухгалтерского суждения при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях повышения ее качества определила выбор темы, постановку цели и задач исследования.

**Цели и задачи исследования.** Основной целью настоящего исследования является постановка и решение вопросов применения профессионального суждения при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями современной теории и практики.

Для достижения сформулированной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета и отчетности для определения сферы применения профессионального суждения;
- проанализировать дефиниции профессионального суждения, предложенные ведущими учеными-экономистами, с целью формирования комплексного подхода к его определению;

- определить классификационные признаки профессиональных бухгалтерских суждений;

- обосновать необходимость и целесообразность формирования профессионального суждения бухгалтера в условиях неопределенности нормативно-правовых актов для целей подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- сформулировать предложения по формированию учетной политики в условиях отсутствия российских учетных стандартов на основе положений Международных стандартов финансовой отчетности;

- определить формат и содержание раскрытия информации о рисках в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- выявить тенденции изменения базовых показателей финансового состояния организаций в зависимости от профессионального бухгалтерского суждения, формируемого в процессе выработки учетной политики.

**Область исследования.** Исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», область исследования: п. 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических положений по формированию профессионального бухгалтерского суждения при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве объекта исследования выбрана действующая система бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Теоретические и методологические основы диссертации.** Теоретической основой диссертационного исследования являются научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности, экономического анализа, законодательные и нормативные акты, международные и национальные стандарты финансовой

отчетности, инструктивные и методические материалы, материалы научных конференций. В ходе исследования были использованы положения и методы таких наук, как экономическая теория, экономика, история и философия науки, комплексный анализ, право, аудит, налогообложение.

Методологической основой работы является системный подход к исследуемым процессам и явлениям, приемы диалектической и формальной логики. В зависимости от характера решаемых задач использовался широкий набор методов: систематизация и обобщение теоретических материалов, сравнительный анализ, синтез, сводка и группировка, аналитические процедуры и другие методы.

**Информационную базу** составили учетно-аналитические данные финансово-хозяйственной деятельности организаций России, законодательные и нормативные акты системы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности, материалы Государственного комитета РФ по статистике, сведения, опубликованные на сайте Министерства финансов РФ, сообщения экономической и финансовой прессы.

**Научная новизна** заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с процессом выработки профессионального суждения бухгалтера как средства воздействия на систему финансовых показателей деятельности организации.

Научная новизна исследования подтверждается следующими **положениями, выносимыми на защиту:**

– сформулировано определение понятия «профессиональное бухгалтерское суждение» как обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной бухгалтерской отчетности, основанное на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта;

– выявлены основные факторы, обуславливающие необходимость

применения профессионального суждения: возможность выбора альтернативных вариантов ведения бухгалтерского учета, регламентированная нормативными актами; неопределенность некоторых нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета; ограниченность ситуаций финансово-хозяйственной деятельности, регулируемых законодательством по бухгалтерскому учету; индивидуальные особенности отдельных организаций; внедрение в российскую систему учета понятий и категорий, используемых в МСФО;

– существенно дополнена имеющаяся в экономической литературе классификация профессиональных бухгалтерских суждений с введением таких классификационных признаков, как периодичность возникновения, принадлежность к отчетным периодам, степень влияния на показатели финансового состояния организации, устраняемый риск искажения и нераскрытия информации, что наиболее полно позволяет определить назначение профессионального суждения бухгалтера для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях удовлетворения информационных потребностей ее пользователей;

– сформулированы предложения по формированию учетной политики в условиях неопределенности бухгалтерского законодательства и нормативно-правовых актов в отношении учета материальных и нематериальных поисковых активов, используемых в процессе освоения природных ресурсов; при отражении регулярных крупных затрат на ремонт и обслуживание основных средств, возникающих через длительные временные интервалы; формировании застройщиком себестоимости объекта строительства с последующей его передачей инвестору;

– даны рекомендации по применению профессионального суждения в условиях отсутствия российских учетных стандартов на основе положений Международных стандартов финансовой отчетности в части формирования информации об обесценении активов, вознаграждениях работникам, определении справедливой стоимости финансовых активов, приведенной стоимости ликвидационных обязательств по поисковым активам, применении

ставки дисконта и способа дисконтирования стоимости активов и обязательств;

– предложен формат раскрытия информации о финансовых рисках в бухгалтерской отчетности, который позволит не только продемонстрировать подверженность предприятия тем или иным рискам, но и оценить их влияние на показатели деятельности организации, что способствует, благодаря повышению прогнозных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности, формированию полного представления о финансовых перспективах развития организации;

– выявлены тенденции изменения базовых показателей финансового состояния организаций в зависимости от профессионального бухгалтерского суждения, формируемого в процессе выработки учетной политики.

**Теоретическая значимость** диссертационного исследования состоит в обобщении, уточнении и систематизации подходов, направленных на формирование профессионального бухгалтерского суждения при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Практическая значимость диссертационного исследования** состоит в том, что предложенные в работе подходы и методы позволяют использовать их в практике деятельности организаций при формировании суждения об учетной политике для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отдельные разработки могут быть использованы в процессе подготовки студентов при преподавании дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности».

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения диссертации представлены на «VIII международной научно-практической конференции «Европейская наука – 21 века» (Днепропетровск, 2012 г.), ежегодных международных научных конференциях студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (Москва, 2011- 2012 гг.), «X межрегиональной научной конференции аспирантов,

соискателей и студентов ИБП» (Москва, 2011 г.), международной конференции молодых ученых «Гуманитарные науки» (Санкт-Петербург, 2009 г.), межрегиональной конференции «Актуальные проблемы социально-экономического развития: территориальные и отраслевые аспекты» (Тольятти, 2009 г.), международных научно-практических конференциях студентов, магистрантов и аспирантов (Казань, 2010-2011 г.), ежегодных научно-практических конференциях «Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека» (Казань, 2010-2014гг.).

Результаты диссертационного исследования в части выявления взаимосвязи принимаемого профессионального бухгалтерского суждения и финансовых показателей деятельности организаций прошли необходимую апробацию в ОАО «Татнефтепродукт», ОАО «Нижекамскнефтехим», ОАО «Казаньцентрстрой», ЗАО «Аудит-информ», ООО «Эвергрин» и в учебном процессе Казанского (Приволжского) Федерального Университета.

**Публикации.** Основные положения и результаты диссертационного исследования отражены в семнадцати научных работах общим объемом 6,19 печ. л., из них авторских 5,88 печ. л., в том числе три работы общим объемом 2,88 печ. л., из них авторских 2,88 печ. л. опубликованы в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных изданий, рекомендуемых ВАК России.

**Объем и структура диссертационного исследования.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Общий объем диссертации составляет 176 страниц без приложений и включает 2 таблицы, 9 рисунков, библиографический список использованных источников, содержащий 170 наименований трудов отечественных и зарубежных авторов, 47 приложений. Логика диссертационного исследования представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Сформулировано определение понятия «профессиональное бухгалтерское суждение»**

Отсутствие термина «профессиональное суждение бухгалтера» на законодательном уровне приводит к тому, что понимание и, соответственно, его трактовка должны вырабатываться профессиональным сообществом. В результате анализа неопределенности в области бухгалтерского учета и потенциальных рисков искажения информации в бухгалтерской (финансовой)

отчетности, представляемой пользователям, нами было дано авторское определение рассматриваемой категории. Профессиональное суждение можно охарактеризовать как обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной бухгалтерской отчетности, основанное на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта.

Авторское определение отличается ориентацией на цель формирования профессионального суждения бухгалтера (представление достоверной информации заинтересованным пользователям), обозначение условий, определяющих необходимость его применения (неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования бухгалтерской отчетности), а также принципов и допущений, на которых оно должно быть основано (обоснованность, своевременность и справедливое представление с учетом индивидуальных особенностей хозяйствующего субъекта).

## **2. Выявлены основные факторы, обуславливающие необходимость применения профессионального суждения**

Исследование и анализ существующих позиций ученых-экономистов позволило сделать вывод о том, что в основном в качестве области применения профессионального суждения ученые выделяют условия неопределенности. Неопределенность обуславливает необходимость применения в современных условиях профессионального суждения бухгалтера и раскрывается посредством влияния факторов, которые в свою очередь, определяют необходимость использования профессионального суждения, начиная от идентификации активов и обязательств в качестве объектов учета и заканчивая их отражением в бухгалтерской (финансовой) отчетности. На рисунке 2 представлено влияние неопределенности на необходимость применения бухгалтером профессионального суждения.

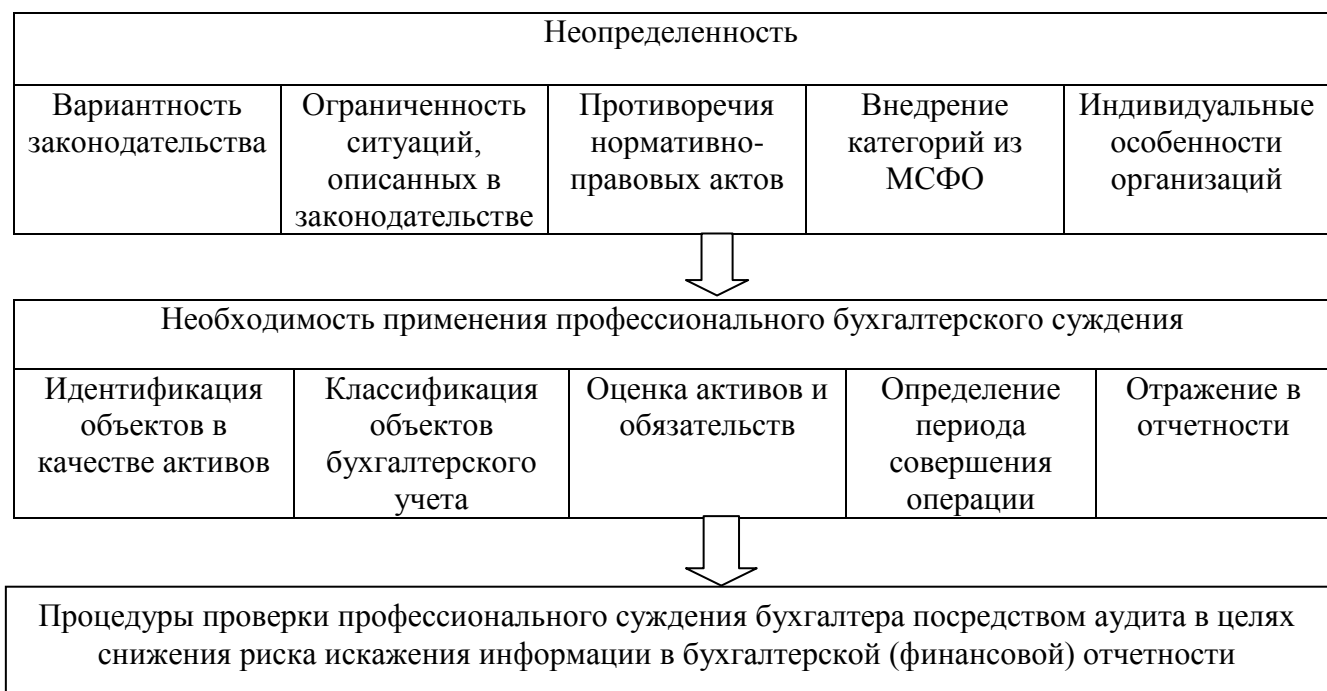


Рис. 2. Влияние неопределенности на необходимость применения бухгалтером профессионального суждения

### 3. Существенно дополнена имеющаяся в экономической литературе классификация профессиональных бухгалтерских суждений

В условиях многообразия ситуаций, требующих профессионального суждения, является целесообразным их классификация. Проанализировав подходы к классификации профессиональных суждений бухгалтера, предложенных С.А. Рассказовой-Николаевой, З.С. Туяковой и Е.В. Саталкиной, и изучив современные тенденции развития системы бухгалтерского учета и отчетности в условиях динамично развивающейся экономики, нами предлагается выделить дополнительные классификационные признаки, представленные в таблице 1.

## Авторская классификация профессиональных суждений бухгалтера

№ п/п	Классификационный признак	Группировка
1	устраняемый риск искажения или нераскрытия информации	в части устранения риска искажения информации (в условиях противоречия норм законодательства)
		в части устранения риска нераскрытия существенной информации
2	степень влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние	без однозначной оценки влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние
		не влияющие на показатели, характеризующие финансовое состояние
		с краткосрочным влиянием на показатели финансового состояния
		с долгосрочным влиянием на показатели финансового состояния
3	периодичность формирования бухгалтерского суждения	систематическое
		единовременное
4	принадлежность к отчетным периодам	в отношении будущих событий
		в отношении текущих событий

Представленные авторские классификационные признаки позволяют наиболее полно раскрыть содержание понятия «профессиональное суждение бухгалтера» в теории и практике бухгалтерского учета.

#### **4. Разработаны предложения по формированию учетной политики в условиях неопределенности бухгалтерского законодательства и нормативно-правовых актов**

Неопределенность нормативных актов проявляется в существовании противоречащих друг другу норм в российском законодательстве, отсутствии четкой методики организации учета той или иной финансово-хозяйственной операции. Данные обстоятельства требуют формирования профессионального суждения в отношении формирования учетной политики относительно устранения неопределенности. В связи с этим нами был разработан порядок действий в условиях неопределенности законодательства по бухгалтерскому учету, представленный на рисунке 3.

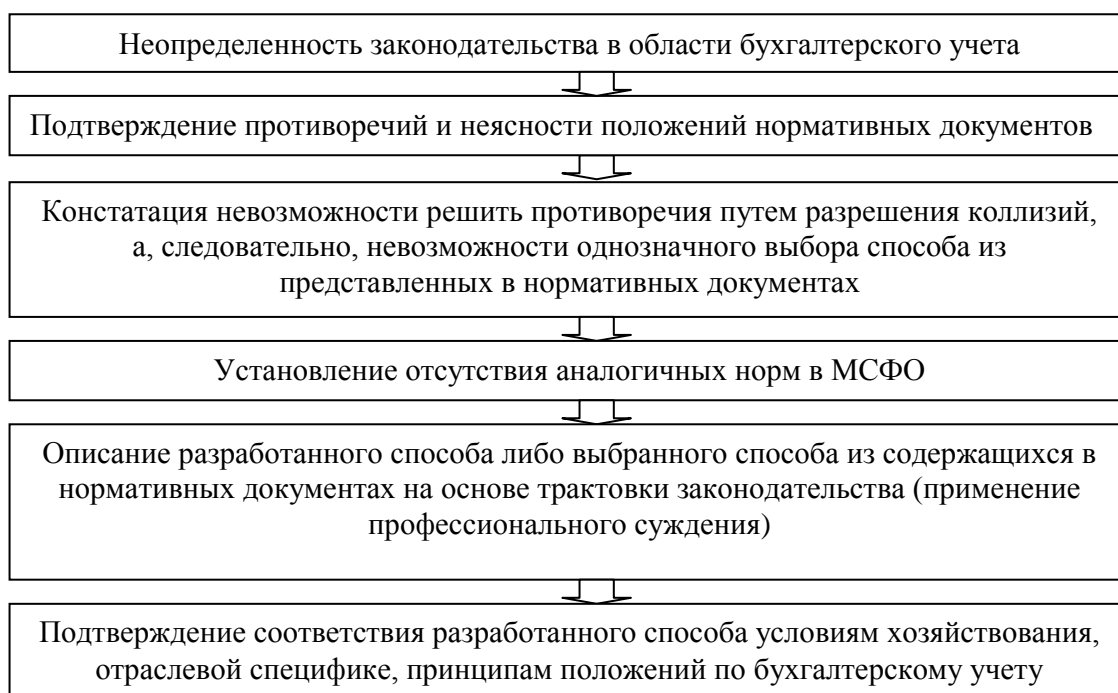


Рис. 3. Порядок действий профессионального бухгалтера в условиях неопределенности законодательства

Проведенное исследование позволило определить, что наиболее значимыми являются ситуации, требующие применения профессионального суждения в отношении отражения регулярных крупных затрат на ремонт и обслуживание основных средств, возникающих через длительные временные интервалы; организации учета материальных и нематериальных поисковых активов, используемых в процессе освоения природных ресурсов; формирования застройщиком себестоимости объекта строительства с последующей его передачей инвестору.

Порядок отражения затрат на ремонт и техническое обслуживание основных средств с периодичностью, превышающей один год, требует применения профессионального суждения бухгалтера. С экономической точки зрения затраты на восстановление полезных свойств основных средств (ремонт и обслуживание) направлены на продление срока их эксплуатации и обеспечивают поступление экономических выгод от таких затрат в будущем. В случаях осуществления таких затрат с периодичностью более 12 месяцев экономические выгоды от их осуществления будут поступать в организацию в течение

нескольких отчетных периодов. В этой связи оправданным методологическим подходом представляется признание существенных затрат на ремонт и обслуживание объектов основных средств, проводимый с периодичностью свыше 12 месяцев, в бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе внеоборотных активов, детализируя данные по строке «Основные средства». Для этих целей нами рекомендуется предусмотреть в бухгалтерском балансе статью «Регулярные, крупные затраты на ремонт и обслуживание основных средств, возникающие через длительные временные интервалы». В случае же незначительности величины понесенных расходов, на наш взгляд, данные затраты следует признавать текущими расходами периода, в котором они были понесены, с последующим раскрытием информации о них в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Действующее Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) требует применения профессионального бухгалтерского суждения по значительной части положений. В исследовании нами предложен порядок классификации поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами и учитываемых в составе расходов по обычным видам деятельности; классификации активов разведки в качестве материальных или нематериальных исходя из сущности признаваемых активов; определения конкретных критериев и перечня документов, на основании которых принимается решение о том, что техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых на участке недр считаются доказанными, либо добыча полезных ископаемых на участке недр признается бесперспективной; периодичности проведения оценки и установления критериев технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи на участке; распределения затрат, относящихся к нескольким участкам недр; организации учета материальных поисковых активов в случае, если на часть территории участка недр, на которой ведутся работы в соответствии с лицензией для геологического изучения недр, после обнаружения запасов природных ресурсов оформляется отдельная лицензия на добычу

полезных ископаемых. Данные рекомендации позволят сформировать учетную политику в части учета поисковых активов.

Важно отметить, что согласно применяемому до настоящего времени Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином России 30.12.1993 г.), затраты застройщика на строительство объекта, в последующем передаваемому инвестору, отражаются в бухгалтерском учете застройщика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Это приводит к тому, что заинтересованные пользователи отчетности неправильно формируют мнение, поскольку завышаются активы застройщика, отражаемые в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса. Кроме того, согласно действующей практике, по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» аккумулируются не только затраты, осуществляемые непосредственно на строительство объекта, но и затраты, связанные с содержанием самого застройщика, что не позволяет в дальнейшем при определении финансового результата соотнести затраты, отраженные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», с доходами застройщика. Так, использование счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» экономически необоснованно. Формируемые застройщиком затраты на строительство объекта с последующей их передачей инвестору должны классифицироваться, на наш взгляд, как оборотный актив, в связи с чем рекомендуется использовать калькуляционный счет 20 «Основное производство» с открытием к нему аналитических счетов по затратам различных направлений реализации инвестиционно-строительного проекта.

#### **5. Разработаны рекомендации по применению профессионального суждения в условиях отсутствия российских учетных стандартов на основе положений Международных стандартов финансовой отчетности**

Тестирование активов на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» предусмотрено Положениями по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), «Учет затрат на освоение

природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), а также проектом ПБУ «Учет основных средств». В связи с этим нами рекомендован порядок определения возмещаемой стоимости долгосрочных активов, который позволит наиболее достоверно отразить информацию в бухгалтерской отчетности.

ПБУ 24/2011 «Учет поисковых активов» требует применения международных стандартов не только в части тестирования на обесценение, но и включения в первоначальную стоимость поисковых активов ликвидационного обязательства. Расчет приведенной стоимости оценочного обязательства по ликвидации поисковых активов по добыче полезных ископаемых целесообразно осуществлять по формуле 1:

$$C_{\text{прив}} = C_{\text{тек}} * (1 + i_{\text{долг}})^n * (1/(1+K_{\text{дис}}))^n \quad (1),$$

где:  $C_{\text{прив}}$  – приведенная стоимость ликвидационного обязательства;

$C_{\text{тек}}$  – стоимость ликвидации сооружения, рекультивации земель на участке недр в текущих ценах;

$i_{\text{долг}}$  – прогнозная ставка инфляции;

$K_{\text{дис}}$  – ставка дисконтирования (может использоваться ставка, применяемая для внутренних инвестиционных проектов по основной деятельности);

$n$  – период дисконтирования (может использоваться срок действия лицензий).

Предложенный порядок расчета свидетельствует о необходимости применении ставки дисконтирования. При выборе ставки дисконтирования бухгалтер должен руководствоваться рыночными условиями и особенностями функционирования хозяйствующего субъекта. В качестве ставки дисконтирования может быть использована средневзвешенная стоимость капитала (Weighted average cost of capital, WACC), ставка дисконтирования на основе модели оценки долгосрочных активов (Capital assets pricing model, CAPM) или иная обоснованная ставка.

Применение ставки дисконтирования предусмотрено и МСФО (IAS) 17 «Аренда» (на основе которого разработан размещенный на сайте Министерства

финансов РФ Проект положения о бухгалтерском учете «Учет аренды»). В данном случае, значение ставки дисконтирования может быть определено исходя из договора, если на момент получения оборудования в аренду известны его справедливая стоимость и общая сумма платежей по договору. В противном случае рекомендуется использовать ставку процента, под которую арендатор мог бы привлечь заемные средства, необходимые для покупки актива, на аналогичных условиях – на такой же срок, при таком же обеспечении и т.д.

Размещенный на сайте Министерства финансов РФ Проект положения о бухгалтерском учете «Учет вознаграждений работникам» требует формирования профессионального суждения в части признания и определения величины оценочных обязательств по вознаграждениям работникам в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Исходя из анализа норм международного стандарта нами определены факторы, которые должны быть учтены при формировании суждения в части расчета величины оценочного обязательства по вознаграждениям: вероятность выполнения условий, от которых зависит факт выплаты вознаграждения; ожидаемый уровень показателей, от которых зависит размер вознаграждения; количество работников, которым будет выплачено вознаграждение.

Профессиональное суждение бухгалтера, ориентированное на МСФО, связано и с определением справедливой стоимости финансовых активов, рассчитываемой согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». В свою очередь, выбор одного из закрепленных данным стандартом подходов к оценке (рыночного, доходного или затратного) требует применения профессионального суждения исходя из специфики оцениваемого актива.

## **6. Предложен формат раскрытия информации о финансовых рисках в бухгалтерской отчетности**

В связи с отсутствием распространенной практики раскрытия российскими организациями информации о рисках, влияющих на их деятельность, нами разработан формат представления информации о финансовых рисках, предполагающий количественный анализ рыночных рисков посредством анализа

влияния отдельных факторов. В таблице 2 представлен рекомендуемый формат раскрытия информации о рыночном и кредитном риске, апробированный в ООО «Эвергрин».

Таблица 2

Рекомендуемый формат представления информации о финансовых рисках  
(рыночном и кредитном) на примере ООО «Эвергрин»

Вид риска	Показатель, характеризующий риск	Воздействие на величину прибыли до налогообложения			
		На 31.12.2013 г.		На 31.12.2012 г.	
		в тыс. руб.	доля в прибыли до налогообложения, %	в тыс. руб.	доля в прибыли до налогообложения, %
рыночный риск	Чувствительность на укрепление курса доллара США на 12 % (2012 г. укрепление на 8%)	(457)	13,5	(101)	8,89
	Чувствительность на ослабление курса доллара США на 12 % (2012 г. ослабление на 8%)	457	13,5	101	8,89
	Чувствительность на укрепление курса евро на 13 % (2012 г. укрепление на 9%)	(139)	4,11	(240)	21,14
	Чувствительность на ослабление курса евро на 13 % (2012 г. ослабление на 9%)	139	4,11	240	21,14
	Чувствительность на рост цен на топливо на 11 %	(598)	17,66	(345)	30,39
	Чувствительность на снижение цен на топливо на 11 %	598	17,66	345	30,39
	Изменение процентной ставки по кредитам	не влияет в связи с фиксированной процентной ставкой по кредитам		не влияет в связи с фиксированной процентной ставкой по кредитам	
кредитный риск	Величина дебиторской задолженности, образованной в результате продажи товаров (оказания услуг)	3 608		1 569	
	Величина дебиторской задолженности, образованной в результате предоплаты поставщикам по договорам	2 351		1 084	

Помимо раскрытия информации о финансовых рисках организациям рекомендуется раскрывать информацию и о других хозяйственных рисках, существенно влияющих на принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, для предприятий, занятых поиском природных ресурсов, нами рекомендуется раскрывать информацию о рисках неполучения дохода от использования поисковых активов. В качестве инструмента прогнозирования будущих доходов с учетом оценки рисков предлагается использовать Метод Монте – Карло. Применение современных методов прогнозирования и раскрытие полученных результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности с представлением планируемых мероприятий по устранению негативных факторов позволит значительно повысить качество отчетности, направленное на удовлетворение информационных потребностей ее пользователей.

#### **7. Выявлены тенденции базовых показателей финансового состояния организаций в зависимости от профессионального бухгалтерского суждения, формируемого в процессе выработки учетной политики**

Проведенный нами анализ взаимосвязи учетной политики и показателей финансового состояния деятельности организаций позволил определить тенденции изменения показателей, характеризующих финансовое положение организации в зависимости от выбранного варианта учетной политики. Воздействие учетной политики в части оценки активов и обязательств на финансовые результаты деятельности организации может быть как прямым, так и косвенным. Прямое воздействие осуществляется путем формирования оценочных обязательств, а косвенное - путем использования различных способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, оценки материально-производственных запасов и незавершенного производства.

В частности, использование методов ускоренной амортизации (способов уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования) приведет к тому, что остаточная стоимость основных

средств резко уменьшается в первые годы, что повлечет за собой повышение коэффициента износа основных средств и изменение рентабельности активов. Применение ускоренной амортизации основных средств увеличивает себестоимость продукции в начале использования объектов основных средств и уменьшает величину данного показателя в последние годы, что оказывает влияние на показатели прибыли и рентабельности.

Рассматривая влияние профессионального суждения бухгалтера на процедуру переоценки амортизируемых активов, отметим, что дооценка приводит к росту собственных источников средств (капитал и резервы) и внеоборотных активов, отражаемых в балансе. Соответствующее увеличение амортизационных отчислений по основным средствам (нематериальным активам) при их дооценке может увеличить оценку оборотных активов в части незавершенного производства и готовой продукции на складе.

Выбор организацией метода оценки материально-производственных запасов влияет на показатели отчета о финансовых результатах деятельности организации и оценку запасов, представляемых в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса, оказывая воздействие на рентабельность активов, изменение коэффициента текущей ликвидности, рентабельности продаж и собственного капитала.

Непосредственно на финансовые результаты деятельности организации влияет вариантность соотношения общехозяйственных расходов с отчетными периодами, а также закрепленный в учетной политике порядок признания выручки, распределения доходов и расходов между отчетными периодами, в течение которых производились строительные работы или оказывались длящиеся более одного года услуги.

## ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в научных журналах, рекомендуемых ВАК России*

1. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера при формировании информации об активах разведки и оценки полезных ископаемых / Губайдуллина А.Р. //Международный бухгалтерский учет. – 2011. - №5 (155). – С. 14-20. – 0, 88 п.л.

2. Губайдуллина А.Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - №28 (226). – С. 39-48. – 1,25 п.л.

3. Губайдуллина А.Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - №9 (303). – С.45-51. – 0,75 п.л.

### *Статьи в других научных изданиях*

4. Gubaidullina A.R. Professional judgment in the accounting practice /Gubaidullina A.R.// Materiały VIII Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji “Europejska nauka XXI wieku-2012” Volume 4. Ekonomiczne nauki.:Przemysł. Nauka I studia – С. 20-22. – 0,19 п.л.

5. Губайдуллина А.Р. Влияние профессионального бухгалтерского суждения на анализ рисков деятельности предприятия // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. - Казань: Изд-во Института управления экономики и финансов К(П)ФУ, 2014 - С. 341-343. - 0,19 п.л.

6. Губайдуллина А.Р. Влияние профессионального суждения бухгалтера на качество финансовой отчетности // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. - Казань: Изд-во Института управления экономики и финансов К(П)ФУ, 2013 - С. 200-202. -0,19 п.л.

7. Губайдуллина А.Р. Влияние учетной политики на показатели анализа финансового состояния // Материалы Международного молодежного научного

форума «ЛОМОНОСОВ-2012» / Отв. ред. А.И. Андреев, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов, М.В. Чистякова. [Электронный ресурс] — М.: МАКС Пресс, 2012. Режим доступа: [http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov\\_2012/1944/45142\\_ae78.pdf](http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2012/1944/45142_ae78.pdf). - 0,25 п.л.

8. Губайдуллина А.Р. Профессиональное бухгалтерское суждение в условиях выбора альтернативных способов бухгалтерского учета, регламентированных нормативными актами. // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во Института управления экономики и финансов К(П)ФУ, 2012. – С. 197-199. – 0,19 п.л.

9. Губайдуллина А.Р. Принципы учета, формирующие профессиональное суждение бухгалтера // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011. – С. 364-368. – 0,25 п.л.

10. Губайдуллина А.Р., Куликова Л.И. Процесс формирования учетной политики в современных условиях // Актуальные вопросы теории и практики бухгалтерского учета и аудита: сборник статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и студентов. – СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2012. – С. 91-94. – 0,18 п.л. (авт. 0,09).

11. Губайдуллина А.Р. Формирование информации об основных средствах в условиях противоречия норм законодательства // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ / отв. Ред. Ш.М. Валитов. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011 – С. 211-214. – 0,25 п.л.

12. Губайдуллина А.Р. Учетная политика в части учета активов разведки и оценки полезных ископаемых // Бизнес и политика в России. Анализ современных проблем: актуальные задачи государства. Материалы X межрегиональной научной конференции аспирантов, соискателей и студентов ИБП. Москва, 4-5 мая 2011. / Сост. Н.Г. Дружинкина. – М.: Институт бизнеса и политики, 2011. – С. 165-168. – 0,19 п.л.

13. Губайдуллина А.Р. Формирование учетной политики предприятия в части

учета активов разведки и оценки полезных ископаемых // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2011» / Отв. ред. А.И. Андреев, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов, М.В. Чистякова. [Электронный ресурс] — М.: МАКС Пресс, 2011. Режим доступа: [http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov\\_2011/structure\\_33\\_1380.htm](http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2011/structure_33_1380.htm) - 0,17 п.л.

14. Губайдуллина А.Р. Применение профессионального бухгалтерского суждения в условиях неопределенности законодательства // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики. Материалы Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов и аспирантов. – Казань : Изд-во Казанского ГАУ, 2010. – С. 119-121. – 0,19 п.л.

15. Губайдуллина А.Р. Применение профессионального суждения бухгалтера к дисконтированию активов и обязательств при подготовке отчетности по международным стандартам финансовой отчетности. // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ/ отв.ред. Ш.М. Валитов. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2010. – С. 136-141. – 0,38 п.л.

16. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской финансовой отчетности // Сборник трудов конференции молодых ученых. Выпуск 5. Гуманитарные науки. – СПбГУ ИТМО. – 2009. – С. 304 – 308. – 0,25 п.л.

17. Губайдуллина А.Р., Куликова Л.И., Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования достоверной финансовой отчетности // Актуальные проблемы социально-экономического развития: территориальные и отраслевые аспекты. Часть I. – Волжский университет им. В.Н. Татищева. – Тольятти. – 2009. – С. 284-290. – 0,44 п.л. (авт. 0,22).