

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет

И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская

**ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ
(ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Иркутск
Издательство БГУ
2017

УДК 657.1:338

ББК 65.052я7

С48

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензент д-р экон. наук, проф. Г.В. Максимова
канд. экон. наук, доц. Г.Г. Печенникова

Слободняк И.А.

С48 Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. – 148 с.

ISBN 978-5-7253-2947-6

Рассматриваются теоретические аспекты формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исследуются вопросы, связанные с содержанием категории «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность» с точки зрения достоверности как одной из важнейших качественных характеристик, обеспечивающих полезность отчетной информации для широкого круга пользователей. Обоснованы теоретические подходы к определению и уточнена сущность категорий «достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности», «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность», систематизированы условия (критерии) признания отчетности достоверной.

Для аспирантов и магистрантов направлений «Экономика», «Финансы», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, экономистов, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

УДК 657.1:338

ББК 65.052я7

ISBN 978-5-7253-2947-6

© Слободняк И.А.,
Арбатская Т.Г., 2017
© Издательство БГУ, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
1. Сущность категории «достоверность»	9
2. Проблема множественной достоверности и пути ее решения	44
3. Оценка как важнейший элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность	60
4. Последующая оценка отдельных видов активов как элемент обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	71
4.1. Последующая оценка долгосрочных инвестиций	90
4.2. Последующая оценка запасов	92
5. Использование финансовых вычислений для целей оценки объектов бухгалтерского учета	117
Заключение	130
Список использованной литературы	132

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время политическую ситуацию в России можно охарактеризовать как нестабильную, характеризующуюся ухудшением отношений с другими государствами и вовлечением в международные конфликты. Сложная политическая ситуация, несомненно, негативно влияет и на экономику страны, что приводит к таким последствиям, как ослабление курса национальной валюты, росту инфляции, оттоку прямых иностранных инвестиций и др. В этих условиях достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет формировать релевантную информацию для внутренних и внешних пользователей при принятии как оперативных, так и стратегических решений, а, следовательно, является одним из ключевых факторов преодоления кризисной ситуации и сохранения конкурентных преимуществ организации. Отсутствие или недостоверность отчетной информации влекут риски принятия неверных управленческих решений, отрицательно влияют на возможности развития организации и препятствуют притоку капитала извне. Таким образом, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности является одной из важнейших качественных характеристик, обеспечивающих полезность отчетной информации для широкого круга пользователей. Вместе с тем, формирование достоверной отчетной информации является одной из основных проблем бухгалтерского учета. Проблема достоверности научного знания вообще, и практической информации как знания, устраняющего неопределенность, в частности, является одной из основных общетеоретических проблем науки и изучается в рамках многих научных направлений и бухгалтерский учет не является исключением. Несмотря на то, что требование достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности закреплено на законодательном уровне и рассредоточено по ряду норм Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и положений по бухгалтерскому учету, авторами отмечается, что определение достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности остается спорным до настоящего времени. Более того, отчасти можно сделать вывод, что понимание бухгалтерской (финансовой) отчетности как достоверной в случае ее соответствия требованиям законодательства в рамках нормативного подхода вошло в противоречие с пониманием достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности как отчетности, раскрывающей реальное (истинное) финансовое положение и результаты деятельности организации, с точки зрения профессионального подхода.

Проблема достоверного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности исследовались на протяжении длительного времени в трудах множества зарубежных и российских ученых: Н.А. Блатова, С.М. Бычковой, Н.Р. Вейцмана, Н.В. Генераловой, Ж.Б. Дюмарше, Е.И. Зуга, С.Н. Карельской, Н.А. Кипарисова, Вит.В. Ковалева, М.И. Кутера, Т. Лимперга, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковским, Р.И. Мухаметзянова, А.М. Петровой, С.Н. Поленовой, Е.А. Полоус, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, А.П. Рудановского, Я.В. Соколова, П.Б. Струве, И.Ф. Шера, А.Д. Шеремета, Ф. Шмидта, Э. Шмаленбаха и др. Несмотря на постоянные совершенствования нормативной правовой базы бухгалтерского учета, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности до сих пор остается неоднозначно

тракуемой категорией среди ученых, что подтверждает необходимость дальнейших исследований по данному направлению.

Решение задачи достоверного представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности недостижимо без достоверной *стоимостной оценки* объектов бухгалтерского учета, которая, в свою очередь, также является наиболее проблемным и дискуссионным элементом метода бухгалтерского учета. Актуальность проблем стоимостной оценки связана, во-первых, с недостаточным развитием теоретических основ, в том числе понятийного аппарата оценки, а во-вторых, с возможностью применения альтернативных способов оценки исходя из подходов, имеющих противоположное экономическое толкование. Обозначенные проблемы актуальны не только для российской нормативной правовой базы бухгалтерского учета, но и для Международных стандартов бухгалтерского учета (МСФО), являющихся ориентиром реформирования отечественной системы бухгалтерского учета.

Стоимостная оценка активов, по которой они отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности, имеет первостепенное значение для оценки рыночной привлекательности, имущественного потенциала, финансовой устойчивости, рентабельности, ликвидности и платежеспособности хозяйствующего субъекта. Поскольку отражаемые в отчетности показатели являются результатом определенных бухгалтерских процедур, выбор подхода к оценке активов затрагивает взаимосвязанные показатели в различных отчетных формах, в том числе, стоимость активов, величину прочих доходов и расходов текущего периода и, как следствие, величину чистой прибыли (убытка) и капитала организации. Поэтому формирование различных показателей отчетности вследствие применения альтернативных подходов к последующей оценке некоторых видов активов затрудняет интерпретацию финансового положения и результатов деятельности организации за отчетный период и увеличивает риск принятия пользователями такой отчетности неверных решений. Проведенное исследование выявило наличие множества нерешенных проблем, связанных с последующей оценкой нефинансовых активов и их признанием в бухгалтерской (финансовой) отчетности не только отечественных, но и иностранных организаций. Высокая степень неопределенности в процессе последующей оценки нефинансовых активов, альтернативность концепций стоимостной оценки являются актуальными проблемами как теории, так и практики бухгалтерского учета, поскольку данный вид ресурсов составляет, как правило, значительный удельный вес в общей структуре активов организаций. Нефинансовые активы, как правило, являются дорогостоящими активами и влияют на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Искажение информации о стоимости нефинансовых активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности искажает структуру активов баланса и финансовое состояние организации. Роль качественной и достоверной информации о стоимости нефинансовых активов для целей управления организацией подчеркивается в исследованиях многих авторов, в том числе Е.А. Мизиковским, Э.С. Дружиловской, А.В. Величковским, Т.Ю. Дружиловской, В.А. Дрыгинкиной, С.М. Бычковой и Т.М. Алдаровой и др. Как указывают в своем исследовании З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова, «развитие процессов глобализации в мировой экономике,

возникновение новых технологий, совершенствование производственного процесса при осуществлении различных видов экономической деятельности, расширение бизнеса и усиление конкуренции требуют своевременного получения качественной информации о состоянии и эффективности использования долгосрочных активов в целом и объектов основных средств в частности»¹.

Настоящее исследование включает в себя методы анализа и сравнения принципов формирования последующей оценки нефинансовых активов в регламентациях российских и международных стандартов учета, а также различных научных точек зрения в отношении проблем формирования последующей оценки отдельных видов нефинансовых активов (основных средств, долгосрочных инвестиций, запасов). Несмотря на достаточно большое количество исследований, посвященных вопросам последующей оценки нефинансовых активов и их признанию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в настоящее время основное внимание учеными уделяется проблемам обесценения активов. По нашему мнению, в условиях инфляции и гиперинфляции актуальным является не только признание обесценения активов, но и их переоценки.

Эволюционное развитие стоимостной оценки активов организаций в теории и практике бухгалтерского учета наиболее подробно исследовано современными российскими и зарубежными экономистами Х. Андерсоном, Й. Бетге, Л.А. Бернштейном, Ван Хорном, М.Ф. Ван Бреда, В.Г. Гетьманом, Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, В.В. Карповой, М.И. Кутером, Д.В. Луговским, Б. Нидлзом, М.Л. Пятовым, И.А. Слободняком, Е.М. Сорокиной, Я.В. Соколовым, В.Я. Соколовым, З.С. Туяковой, К.Ю. Цыганковым, Э.С. Хендриксом и др. Вместе с тем до настоящего времени переход от концепции исторической стоимости объектов бухгалтерского учета к концепции справедливой стоимости является предметом острых споров ученых всего мира.

Вышеизложенные обстоятельства, а именно, недостаточная теоретическая разработанность и дискуссионность многих вопросов, связанных с достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности, и влиянием стоимостной оценки нефинансовых активов на достоверность отчетности, и в то же время их научно-практическая и жизненная значимость для деятельности хозяйствующих субъектов определили актуальность данного вопроса и его практическое значение.

Целью работы является разработка методологических основ, теоретических и методических положений формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, информация которой является удовлетворительной для принятия решений различными группами пользователей.

Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих **основных задач**:

– исследовать эволюцию взглядов на сущность категории «достоверность» в рамках различных научных школ;

¹ Туякова З.С., Черемушникова Т.В. Особенности учета и оценки основных средств на различных этапах их жизненного цикла в соответствии с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 38. С. 2–23.

– уточнить сущность категорий «достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности», «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность», а также систематизировать условия (критерии) признания отчетности достоверной;

– разработать классификацию степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, основанную на применении конкретных процедур в отношении каждого объекта учета – признания, оценки, корректировки оценки, раскрытия и подтверждения информации;

– сравнить существующие подходы к последующей оценке активов коммерческих организаций и организаций государственного сектора согласно отечественным и международным стандартам учета;

– на основе теоретического анализа, обобщения и систематизации материалов по проблеме исследования уточнить понятийный аппарат последующей оценки активов и предложить авторские определения категорий «переоценка», «уценка», «дооценка»;

– сформулировать предложения по учету процесса последующей оценки нефинансовых активов, позволяющие отражать стоимость активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности адекватно их современному состоянию.

Объектом исследования в настоящей работе является бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций.

Предметом исследования является совокупность теоретических и методических аспектов формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющей адекватно отражать стоимость нефинансовых активов организаций в условиях инфляции.

Информационную основу исследования составили нормативные правовые акты Российской Федерации, регламентирующие содержание и порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в коммерческих организациях и организациях сектора государственного управления, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), научные положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых, посвященных проблемам теории бухгалтерского учета, балансоведения, профессиональной оценки, ценообразования, данные официальной статистики, материалы периодической печати, сведения, приводимые в монографических исследованиях отечественных и зарубежных специалистов по данной проблематике.

Теоретическая значимость результатов исследования состоит в научном обобщении, уточнении и разработке новых концептуальных положений и подходов к отражению стоимости некоторых видов нефинансовых активов для обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Представленные в работе предложения могут применяться при разработке и совершенствовании соответствующих российских и Международных стандартов финансовой отчетности, в практической работе организаций, а также в учебном процессе высших учебных заведений.

Практическая значимость материалов данного исследования состоит в разработке теоретических и методических положений процесса последующей

оценки некоторых видов нефинансовых активов, которые позволяют повысить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и способствуют удовлетворению информационных потребностей пользователей отчетной информации.

Материалы данного издания могут быть использованы в учебном процессе для студентов, магистрантов и аспирантов в области бухгалтерского учета в курсах «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет», «Учет и отчетность в государственных (муниципальных) учреждениях», «Управленческий учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Аудит».

1. СУЩНОСТЬ КАТЕГОРИИ «ДОСТОВЕРНОСТЬ»

Бухгалтерская (финансовая) отчетность зачастую является единственным информационным источником для внешних пользователей при принятии ими различных экономических или управленческих решений в отношении организации. Поэтому формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств организации, *полезной* для широкого круга пользователей, является основной целью подготовки финансовой отчетности общего назначения в системе МСФО (п. 9 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»¹).

Полезность отчетной информации для пользователей является основной категорией, применяемой для характеристики результатов, эффективности экономических решений или деятельности, полученных на основе такой информации². Из этого можно сделать вывод, что именно *полезность* является главным критерием *качества* отчетной информации, представляющего собой совокупность свойств, признаков, обуславливающих ее способность удовлетворять потребности и запросы пользователей, соответствовать своему назначению и предъявляемым требованиям³. Для реализации бухгалтерской (финансовой) отчетностью своей основной функции необходимо установить конкретные потребности пользователей и осуществить их перевод в набор количественных или качественных требований к характеристикам бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такие требования устанавливаются специализированными органами регулирования бухгалтерского учета. При этом мера соответствия требованиям и запросам потребителей определяет качество бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно новой редакции Концептуальных основ финансовой отчетности⁴, *полезность* информации обеспечивается за счет применения фундаментальных качественных характеристик – *уместности, правдивого представления и существенности*, и повышается за счет таких качественных характеристик, как *сопоставимость, своевременность, проверяемость и понятность*. Правдивое представление информации, в свою очередь, характеризуется полнотой, нейтральностью и отсутствием существенных ошибок.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

² Справочник технического переводчика. URL: http://technical_translator_dictionary.academic.ru/176528/%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%B7%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C.

³ Там же.

⁴ Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://base.consultant.ru>.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»¹ повторяет цель финансовой отчетности – представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений, но при этом вводит другую приоритетную качественную характеристику – достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Финансовая отчетность должна *достоверно* представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств организации. *Достоверное* представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в Концептуальных основах финансовой отчетности. Предполагается, что при следовании положениям МСФО, обеспечивается достоверное представление информации (п. 15 МСФО 1). На основании п. 17 МСФО 1 предполагается, что применение МСФО, при необходимости – с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу *достоверного* представления. И в исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, организация должна отказаться от выполнения такого требования. При этом для обеспечения *достоверного* представления организации следует:

- выбрать и применить учетную политику в соответствии с МСФО 8²;
- представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, который бы представлял *уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию*;
- представлять раскрытие дополнительной информации.

Однако на основании пункта 10 МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при необходимости использования собственного суждения в отсутствие конкретного МСФО, применимого к конкретной операции, руководству организации надлежит формировать *уместную* для принятия решений и *надежную* отчетность. При этом *достоверное* представление финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств организации является одним из условий *надежности* информации, наряду с такими условиями, как нейтральность, консервативность, полнота и приоритет экономического содержания над юридической формой.

Причиной таких разногласий в терминологии качественных характеристик информации, на наш взгляд, является неточность перевода стандартов с языка оригинала, а также принятие новой редакции Концептуальных основ финансовой отчетности. Вместе с тем, Концептуальные основы финансовой отчетности

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

не устанавливают нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации и ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО. Из этого следует, что необходимо руководствоваться терминологией, изложенной непосредственно в тексте самих стандартов. Однако при сопоставлении положений МСФО 1 и МСФО 8 не становится ясно, *достоверное* представление отчетности обеспечивается формированием уместной, *надежной*, сопоставимой и понятной информации или же *достоверность* информации является одной из качественных характеристик, обеспечивающих качественную характеристику более высокого уровня – *надежность* информации.

Что касается требований российского законодательства, то в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ¹, бухгалтерская (финансовая) отчетность также должна представлять достоверную информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Несомненно, вопросы обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности волнуют современных исследователей в области бухгалтерского учета, т.к. только достоверная финансовая отчетность может ложиться в основу принятия управленческих и экономических решений, являться информационной основой планирования будущего состояния хозяйствующих субъектов. Несмотря на значимость требования достоверности, оно является не единственным требованием к отчетной информации, обеспечивающим ее *полезность* для пользователя. Также статьей 13 Закона № 402-ФЗ к бухгалтерской (финансовой) отчетности предъявляются такие общие требования, как:

- полнота в части включения показателей всех подразделений экономического субъекта;
- непротиворечивость (отчетность должна составляться на основании стандартов и данных из регистров бухгалтерского учета);
- открытость (опубликование отчетности и отсутствие режима коммерческой тайны).

Также продолжает применяться пункт 6 ПБУ 4/ 99 «Бухгалтерская отчетность организации»², на основании которого достоверность является требованием к бухгалтерской (финансовой) отчетности наряду с такими требованиями, как полнота, нейтральность, последовательность, сопоставимость и существенность.

Примечательным является тот факт, что в отличие от МСФО, российские нормативные документы используют термин *требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности*, т.е. правила или условия, обязательные для выполнения.

¹ О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 // СПС «Консультант Плюс».

Очевидно, это связано с тем, что исторически российская модель учета относилась к континентальной модели с присущими ей основными чертами – преимуществом законодательного регулирования бухгалтерского учета, консервативностью учетной политики, ориентация бухгалтерского учета на потребности налогообложения, государственно ориентированной стратегии развития.

По нашему мнению, все вышеперечисленные требования к отчетной информации следует рассматривать не только как требования, но и как качественные характеристики отчетной информации, представляющие собой совокупность свойств отчетности, характеризующих их соответствие своему предназначению и предъявляемым к ним требованиям, а также способность удовлетворять потребности и запросы пользователей. Поэтому достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежит рассматривать как одну из качественных характеристик, обеспечивающих качественную характеристику более высокого уровня – *полезность* информации (рис. 1).

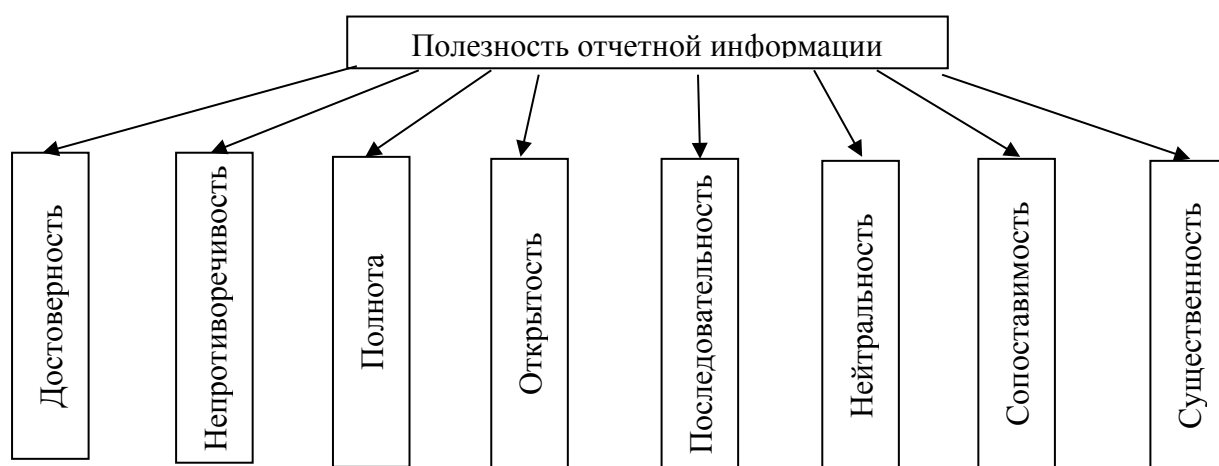


Рис. 1. Качественные характеристики, обеспечивающие полезность отчетной информации

Определение достоверной и полной бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»¹. *Достоверной и полной* считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (пункт 6 ПБУ 4/99). При этом, в целях достижения достоверности и полноты бухгалтерской (финансовой) отчетности, допускается не только включать дополнительные показатели, но также в исключительных случаях отступать от действующих правил, если их соблюдение не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении организации. Поэтому в

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс».

конечном итоге суждение о достоверности отчетности является прерогативой составителя отчетности, то есть речь идет о его *профессиональном суждении*. Такой подход возлагает большую ответственность на бухгалтера за формирование показателей отчетности и, как следствие, за решения, принимаемые пользователями на ее основе. Таким образом, и в российском законодательстве, и в системе МСФО существует схожий подход к определению достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. С одной стороны, достоверной считается отчетность, сформированная по установленным требованиям. С другой стороны, введение уточняющего положения о возможности в исключительных случаях несоблюдения установленных правил существенно меняет толкование концепции достоверного представления информации в отчетности. И в этом смысле под достоверной отчетностью понимается отчетность, реально отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации. Несмотря на сходство подходов к определению достоверной отчетности, заложенных и в российской и в международной системе учета, указанное противоречие приводит к спорам в научной литературе, при этом проблема обеспечения достоверности отчетных данных российских организаций является актуальной.

В результате среди специалистов в области бухгалтерского учета до сих пор не сформировано единое мнение относительно толкования термина «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность», вследствие чего оно неодинаково раскрывается в научной литературе. Приведем трактовки требования достоверности отчетности, изложенные в трудах различных авторов (табл. 1).

Таблица 1

Эволюция взглядов на достоверную
бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Ссылка	Трактовка требования «достоверность отчетности»
Я.В. Соколов, С.М. Бычкова ¹	Достоверность бухгалтерской отчетности рассматривается с точки зрения концепции «true and fair view» – «достоверный и добросовестный взгляд», а также связана с аудиторским заключением. Отчетность не отвечает требованиям достоверности и добросовестности, если содержащаяся в ней информация в количественном отношении не является достаточной, а в качественном не отвечает разумным ожиданиям фактических и потенциальных пользователей
Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, А.А. Ходырев ²	Под достоверностью финансовой отчетности следует понимать истинность представленной в ней информации, которая отражает реальное финансовое положение и результаты деятельности организации и позволяет пользователям отчетности принять правильное экономическое решение относительно организации

¹ Соколов Я.В., Бычкова С.М. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 87–90.

² Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

Ссылка	Трактовка требования «достоверность отчетности»
О.В. Рожнова ¹	Отразить реальное состояние предприятия, результаты его деятельности учетными методами абсолютно точно невозможно, но можно это сделать с наибольшим приближением к действительности, причем степень приближения зависит как от правил стандартов, так и от правильности применения этих правил. Для повышения достоверности отчетности необходимо расширение сферы использования профессионального суждения и установление правил его вынесения, что позволит несколько сузить степень его субъективности и, следовательно, увеличить объективность отчетности
О.В. Рожнова ²	Основное назначение финансовой отчетности (а также и бухгалтерского/финансового учета в целом) – представить реальное финансовое положение хозяйствующих субъектов и результаты их деятельности, т.е. раскрыть их экономическую ситуацию в максимально точной степени
В.В. Котов ³	Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности является оценочной категорией, формируемой с учетом предполагаемой полезности информации для пользователей, принимающих экономические решения
С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова ⁴	Чтобы считаться достоверной, бухгалтерская отчетность должна отражать истинное, соответствующее действительности имущественное положение организации. В данном случае возможны, как минимум, три точки зрения: <ul style="list-style-type: none"> – истинное имущественное положение организации можно представить, если оценить все имущество по объективным рыночным ценам; – информация об имуществе организации может быть признана достоверной, если при составлении отчетности руководствовались установленными правилами; – о достоверности информации можно говорить только при наличии реальной возможности контроля за ее формированием. Достоверность учетных данных обеспечивается документированием всех хозяйственных операций, правильным осуществлением инвентаризации, стоимостной оценки имущества и обязательств
А.Н. Хорин ⁵	Одним из признаков, гарантирующих качество представляемых в бухгалтерской отчетности сведений, является их достоверность. При этом исходят из того, что информация, единообразно сформированная и представленная по общеизвестным и признаваемым всеми заинтересованными лицами правилам (в соответствии с нормативной системой регулирования бухгалтерского учета на территории РФ), исключает неоднозначность толкования этой информации, а также

¹ Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии [Электронный ресурс]. 2013. № 3. С. 18–23. URL : <http://base.consultant.ru>.

² Рожнова О.В. Виртуальная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 14. С. 11–17.

³ Котов В.В. Обеспечение достоверности налоговой отчетности как задача негосударственного финансового контроля // Финансовое право. 2013. № 7. С. 14–16.

⁴ Бычкова С.М., Алдарова Т.М. Понятие достоверности и существенности в бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. С. 3–9.

⁵ Хорин А.Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. № 11. 2000. URL: <http://base.consultant.ru>.

Ссылка	Трактовка требования «достоверность отчетности»
	позволяет избежать противоречий норм учета и норм хозяйственного законодательства – гражданского, налогового, финансового и т.п.
М.Д. Акатьева ¹	Все факты хозяйственной жизни, отражаемые в бухгалтерском учете, могут быть охарактеризованы как с юридической точки зрения, так и с экономической. Для описания роли этих фактов в формировании финансового положения юридического лица одинаковое значение имеет как их юридическое содержание, т.е. отражение достоверности отчетности, так и экономическое, т.е. реальности отчетности
Н.А. Казакова, Е.А. Федченко ²	Достоверность и прозрачность учетной информации непосредственно связаны с качеством учетных процедур и методологией их проведения, поэтому достоверность и прозрачность можно считать важнейшими составляющими качества и аналитических возможностей учетной информации, позволяющими на ее основе принимать решения, управлять бизнесом и государством. Достоверность и релевантность учетной информации можно оценивать с качественной и количественной стороны с позиции ее потребительской стоимости как набор нескольких характеристик или потребительных свойств, способных удовлетворять различные информационные потребности пользователей. Данный подход может быть использован при разработке количественных показателей и формировании обобщенного критерия достоверности учетной информации
А. Рабинович ³	Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная по правилам, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету
О.Е. Орлова ⁴	Внешние пользователи бухгалтерской отчетности ожидают, что она достоверна. Согласно п. 6 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В случае, когда предприятие подлежит обязательному аудиту, суждение о достоверности отчетности выносит внешний аудитор
Е.Ю. Диркова ⁵	Критерий достоверности раскрывается в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (п. 6): достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету

¹ Акатьева М.Д. Правовые аспекты российского бухгалтерского законодательства // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013. № 6. С. 13–15.

² Казакова Н.А., Федченко Е.А. Институциональные аналитические аспекты и проблемы достоверности учетной информации о развитии бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 35. С. 2–12.

³ Рабинович А. Закон «О бухгалтерском учете». Практические вопросы применения // Финансовая газета. 2013. № 14. С. 7 ; № 15. С. 10–11.

⁴ Орлова О.Е. Отчетность предприятия глазами руководителя // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 4. С. 23–31.

⁵ Диркова Е.Ю. Годовая бухгалтерская отчетность: достоверность, конфиденциальность, дивиденды // Налоговая политика и практика. 2011. № 3. С. 38–45.

Ссылка	Трактовка требования «достоверность отчетности»
С.Н. Карельская, Е.И. Зуга ¹	Достоверной признается отчетность, раскрывающая реальное финансовое положение и результаты деятельности компании. При понимании реальности в учете следует исходить из концепции учетного реализма, предполагающей раскрытие в отчетности информации, необходимой пользователям отчетности для принятия управленческих решений
Е.Н. Саяпина ²	Организация, составляя правдивую (достоверную) отчетность, должна выполнить все требования действующего законодательства в отношении признания объектов и их оценки в учете
В.В. Ковалев ³	Суть концепции достоверности и непредвзятости состоит в том, что отчетность хозяйствующего субъекта должна составляться таким образом, чтобы на нее можно было полагаться при принятии управленческих решений, имеющих отношение к данному субъекту
М.Л. Пятов ⁴	Достоверной следует считать бухгалтерскую отчетность организации, соответствующую ее учетной политике, положения которой раскрыты, объяснены и обоснованы в пояснительной записке к этой бухгалтерской отчетности. Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается соответствие отчетности определенным, известным пользователям отчетности критериям – правилам ведения учета, раскрытым в учетной политике
К.К. Арабян, И.В. Давыдова ⁵	Именно существенность позволяет сформировать окончательное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении, на основании которого заинтересованные пользователи этой отчетности принимают экономические решения
М.М. Семченко ⁶	Достоверность бухгалтерской отчетности представляет собой степень точности данных бухгалтерской отчетности, позволяющая компетентному пользователю делать на ее основе выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения
Ю.А. Иноземцева ⁷	Достоверная отчетность – это отчетность, которая адекватно отражает финансовое состояние бизнеса. Для этого активы и обязательства компании должны быть отражены в их реальной оценке, а все расходы – признаны своевременно

¹ Карельская, С.Н., Зуга Е.И. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 32–42.

² Саяпина Е.Н. Законодательство о бухгалтерском учете в 2013 году // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 11. С. 56–66.

³ Ковалев В.В. Лизинг: финансовые, учетно-аналитические и правовые аспекты. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁴ Пятов М. Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. URL: <http://base.garant.ru>.

⁵ Арабян К.К., Давыдова И.В. Аудит как независимая форма финансового контроля: миссия и ожидания пользователей // Аудитор. 2013. № 10. С. 16–22.

⁶ Семченко М.М. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. URL: http://finbiz.spb.ru/download/3_2011/semchen.pdf финансовой (бухгалтерской) отчетности.

⁷ Иноземцева Ю.А. Есть ли в бухучете исключения из правил // Главная книга. 2011. № 17. С. 74–77.

Как видно из табл. 1, исследование трудов отечественных ученых свидетельствует об отсутствии единства в определении категории «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность» и критериев (условий) ее формирования.

М.М. Семченко выделяет два подхода к пониманию достоверности отчетности – *нормативный* и *профессиональный*. Согласно нормативному подходу бухгалтерская отчетность считается достоверной, если она составлена в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету. Отталкиваясь от определения достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, приведенного в ранее действовавшем законе «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ¹, М.М. Семченко определяет достоверность бухгалтерской отчетности как степень точности данных бухгалтерской отчетности, позволяющая компетентному пользователю делать на ее основе выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

Профессиональный подход понимания достоверности бухгалтерской отчетности, по мнению М.М. Семченко, связан с профессиональным суждением бухгалтера в случае невозможности применения правил и требований нормативных документов в области бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации.

С.Н. Карельская, Е.И. Зуга выделяют три подхода к определению категории достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности².

Первый подход к достоверности отчетности отражает определения, согласно которым достоверная отчетность формируется в случае точного соответствия всем требованиям стандартов учета.

Второй подход к достоверности связан с категорией «существенность» как критерия подтверждения достоверности отчетности при проведении аудита.

Согласно третьему подходу достоверной признается отчетность, раскрывающая реальное положение дел организации.

Анализ экономической литературы по исследуемому вопросу позволил авторам настоящего исследования свести все существующее в настоящее время многообразие подходов к определению достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности к четырем группам:

- нормативный;
- профессиональный;
- подход с точки зрения аудита;
- прочие определения.

В первую группу относятся определения достоверной отчетности как отчетности, сформированной в точном соответствии с требованиями законодательства.

¹ Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² Карельская С.Н., Зуга Е.И. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 32–42.

Во вторую группу относятся определения, согласно которым под достоверной отчетностью понимается отчетность, раскрывающая реальное (истинное) финансовое положение и результаты деятельности организации.



Рис. 2. Классификация подходов к определению достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности

Определения третьей группы соотносят категорию достоверности с категорией существенности в рамках проведения аудита бухгалтерской отчетности.

В четвертую группу относятся прочие определения, которые невозможно определенным образом систематизировать. Рассмотрим особенности каждого из выделяемых подходов.

Более подробно рассмотрим выделенные подходы.

В *первую* группу относятся определения достоверной отчетности как отчетности, сформированной в точном соответствии с требованиями законодательства в отношении порядка оценки, признания, отражения объектов учета на счетах и раскрытия информации в соответствующих строках форм отчетности. В этом случае *критерием достоверности* отчетности является следование правилам, которые утверждены в действующей системе бухгалтерского учета. Сторонники данного подхода считают, что наличие единых общеизвестных правил формирования отчетности, установленных специализированными органами регулирования бухгалтерского учета, позволяет заинтересованным пользователям однозначно толковать информацию, содержащуюся в отчетности. Как указывает С.Н. Поленова¹, правила бухгалтерского учета направлены на информационное обеспечение публичного и частных интересов участников имущественных и связанных с ними неимущественных отношений, имеющих денежную оценку. По мнению Л.З. Шнейдмана², без понимания процедуры бухгалтерского учета, содержания и специфики бухгалтерской методологии, информация, отраженная в отчетности, не будет полезна пользователям. Поэтому в целях единообразного понимания фактов хозяйственной деятельности всеми участниками хозяйствен-

¹ Поленова С.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета: понятие, предмет, метод // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 2. С. 24–36.

² Шнейдман Л. МСФО обеспечивают компанию информацией [Электронный ресурс] // МСФО. Опыт и перспективы. 2005. С. 21–24. URL: <http://base.garant.ru>.

ного процесса, необходимо при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности соблюдать определенные, всем известные правила, которые законодательно утверждены.

Несомненно, следует стремиться к идеальной ситуации, в которой достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивается соблюдением требований законодательства. Теоретически данный подход является очень удобным и для специалистов бухгалтерских служб, и для пользователей отчетности. Несмотря на кажущуюся простоту и очевидность, ряд ученых усомнились в том, что установленные законодательством правила позволяют формировать достоверную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Указанная точка зрения отражена в трудах Н.А. Блатова¹, С.М. Бычковой², Вит.В. Ковалева³, М.И. Кутера⁴, М.Л. Пятова⁵, О.В. Рожновой⁶, Я.В. Соколова³⁵, А.Н. Хорина⁷, И.Ф. Шерра⁸. Следует признать, что на современном этапе развития методологии и методики бухгалтерского учета в России данный подход вызывает много вопросов и является весьма спорным, что обусловлено рядом причин.

Исторически категории достоверности отчетности в российской бухгалтерской школе предшествовала категория реальности, введенная Н.А. Блатовым, который разделял категории правдивости и реальности баланса. Правдивым, по мнению Н.А. Блатова, может считаться «баланс, который окажется основанным на правильных счетных записях, в свою очередь обоснованных правильно составленными документами и сверенных с натурой». Реальным же Н.А. Блатов считал «баланс, который изображает имущественное состояние хозяйства согласно с действительностью. Правдивость баланса и реальность баланса – не одно и то же; баланс может быть правдивым, но не реальным»⁹. Вместе с тем, как писал ученый, «ни одно из возможных направлений бухгалтерской методологии, не дает окончательного, признанного всеми решения вопроса об отражении в отчетности действительного положения дел. В связи с этим вместо реальности абсолютной, едва ли когда-либо достижимой, приходится довольствоваться реальностью относительной, то есть соответствием оценок баланса существующим на этот счет законным предписаниям»³⁴. Аналогичную точку зрения высказывал И.Ф. Шерр, который отмечал, что «правдивость баланса, согласно

¹ Блатов Н.А. Балансоведение. Л. : Экономическое образование, 1930. 296 с.

² Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. 1999. № 5. URL: <http://base.consultant.ru>.

³ Ковалев Вит.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5: Экономика. 2012. Вып. 2. С. 107–116.

⁴ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2007. 592 с.

⁵ Пятов М.Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. URL: <http://base.garant.ru>.

⁶ Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии [Электронный ресурс]. 2013. № 3. С. 18–23. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁷ Хорин А.Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. № 11. 2000. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁸ Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М. : Экономическая жизнь, 1925. С. 456–457.

⁹ Блатов Н. А. Балансоведение. Л. : Экономическое образование, 1930. С. 95–97.

юридическому пониманию, не всегда является также правдивостью и в хозяйственном смысле, и мы должны признавать при известных обстоятельствах баланс (исходя из точки зрения хозяйственной правдивости) вуалированным также и в тех случаях, когда он вполне соответствует, согласно юридическому пониманию, принципу правдивости и ясности»¹.

В развитие теории Н.А. Блатова Я.В. Соколов² также подчеркивал, что добиться точного отражения хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможно и при формировании отчетности могут возникнуть следующие ситуации:

- отчетность объективно отражает имущественное положение организации и отвечает требованиям нормативных документов. При этом мнению Я.В. Соколова, что несмотря на серьезный методологический смысл, указанная ситуация имеет чисто гипотетический характер;
- отчетность объективно отражает имущественное положение организации, но не отвечает требованиям нормативных документов;
- отчетность необъективно отражает имущественное положение организации, но отвечает требованиям нормативных документов;
- отчетность необъективно отражает имущественное положение организации и не отвечает требованиям нормативных документов.

С.М. Бычкова, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин полагают, что отождествлять достоверность отчетности только с абсолютным соблюдением требований законодательства некорректно, что обусловлено многообразием фактов хозяйственной жизни и наличием нестандартных ситуаций, которые невозможно заранее регламентировать. Следовательно, даже полное соблюдение нормативных предписаний не гарантирует достоверности отражения информации в отчетности при наличии острого спроса со стороны пользователей на максимально достоверную информацию.

Следующим недостатком данного подхода является несовершенство системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, наличие противоречий и неточностей в учетных правилах. Подразумевается, что если при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организация соблюдала все правила действующих нормативных актов, то отчетность следует признать достоверной и полной. Если нормативными актами не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то выбор способа необходимо осуществить в учетной политике.

¹ Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс. М. : Экономическая жизнь, 1925. С. 456–457.

² Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. 638 с.

Проблема частого изменения бухгалтерского законодательства в нашей стране отмечена Т.Ю. Дружиловской, Т.Н. Коршуновой, А.А. Ходыревым¹, О.В. Рожновой², Н.Н. Шишкоедовой³ и другими авторами.

Поскольку реформирование системы отечественного учета направлено на повышение качества отчетной информации для удовлетворения потребностей пользователей, можно утверждать, что отчетность, сформированная по новым правилам, является «более достоверной», чем составленная по старым правилам. Вместе с тем, это логическое утверждение противоречит рассматриваемому определению достоверной отчетности. Или же получается другая парадоксальная ситуация, при которой в один период времени действуют одни нормы законодательства, следование которым обеспечивает формирование достоверных показателей отчетности, а в другой период – другие, также обеспечивающие формирование достоверной отчетности. Например, в течение длительного времени допускалось использование способа ЛИФО наравне со способом ФИФО для оценки стоимости материально-производственных запасов при их выбытии, но потом этот способ был запрещен.

Вместе с тем философами второй половины XX в. было осознано, что абсолютная достоверность недостижима, и все наши утверждения и теории лишь относительно достоверны и со временем будут или изменены, или отброшены. Применительно к бухгалтерскому учету отмечается, что в условиях динамично развивающихся рыночных отношений требуется изменение и выход на качественно новый уровень своего развития положений учетной науки и практики. Особенно это актуально для Российской Федерации, которая находится в переходном периоде от плановой экономики к рыночной. Как указывает Е.М. Сорокина, «в условиях плановой экономики отечественный бухгалтерский учет выполнял преимущественно контрольную функцию, а представление информации, необходимой для принятия экономических решений, то есть об эффективности хозяйственной деятельности организации, ее финансовой независимости и т.п., носило сопутствующий характер»⁴. Переход к рыночным отношениям ставит перед бухгалтерским учетом иные цели, в том числе представление информации, необходимой для принятия экономических решений всеми заинтересованными пользователями. Это требует иного подхода к формированию учетной и отчетной информации о хозяйственной деятельности организации и вызывает необходимость пересмотра и совершенствования учетных правил, разработки новых способов учета, что, при условии правильности их применения, позволит при-

¹ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

² Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии [Электронный ресурс]. 2013. № 3. С. 18–23. URL: <http://base.consultant.ru>.

³ Шишкоедова Н.Н. Новый Закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. М. : Налоговый вестник, 2012. 288 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁴ Сорокина Е.М. Проблемы перехода на Международные стандарты финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 27. С. 2–6.

близить финансовое положение организации, отраженное в бухгалтерской (финансовой) отчетности к ее реальному состоянию. В частности, это касается постепенного перехода от оценки по исторической стоимости к оценке по справедливой стоимости в условиях рыночной экономики, или отказа от оценки списания материалов способом ЛИФО.

Следующей проблемой нормативного подхода является альтернативность вариантов ведения учета, установленная законодательно. Я.В. Соколов, М.Л. Пятов, Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская, Н.Н. Шишкеедова, Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, А.А. Ходырев придерживаются точки зрения, что даже полное соблюдение требований законодательства не обеспечивает формирование достоверной отчетности, что обусловлено **альтернативностью** и возможностью выбора из нескольких допустимых методов учета и оценки активов. При этом критерии выбора из возможных вариантов не регламентированы. В результате возникает вопрос, возможно ли в этих условиях считать отчетность, сформированную по различным, допускаемым действующим законодательствам вариантам, одинаково достоверной¹? Или же информация, подготовленная по одному допускаемому законодательством варианту, является «более достоверной», чем по другому?

Альтернативность вариантов оценки активов, заложенная в российских положениях по бухгалтерскому учету, предоставляет возможность на законных основаниях исказить информацию о стоимости активов в отчетности или манипулировать стоимостью активов и величиной капитала организации по усмотрению руководства. В результате вышеизложенного можно с уверенностью утверждать, что применяемые способы оценки объектов учета являются исключительно важными для обеспечения достоверности представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации. Я.В. Соколов и М.Л. Пятов² подчеркивают, что выбор способа ведения учета и оценки объектов бухгалтерского измерения может по-разному отразить финансовое положение организации и финансовые результаты ее деятельности, поэтому формально отчетность является достоверной, но не добросовестно составленной. Исходя из этого, по мнению Т.Ю. Дружиловской, Т.Н. Коршуновой, А.А. Ходырева, «ограничивать критерии обеспечения достоверности финансовой отчетности только условием выполнения требований нормативных документов явно недостаточно, поскольку сам вопрос о выборе варианта учета вызывает проблему обеспечения таким выбором достоверности отчетности»³. Аналогичной точки зрения придерживаются А.А. Шапошников и

¹ Шишкеедова Н.Н. Новый Закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. М. : Налоговый вестник, 2012. 288 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию // Бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 52–56.

³ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

Д.С. Лутов, по мнению которых «с точки зрения «поиска истины достоверность должна быть единообразна и безальтернативна»¹.

Вышеизложенные недостатки позволяют утверждать об относительности достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в рамках нормативного подхода на современном этапе развития бухгалтерского учета. Проблема недоверия, ненадлежащего качества и надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности в рамках сложившейся в настоящее время системы бухгалтерского учета в России подчеркивается и в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России². Это существенно ограничивает возможности полезного использования отчетной информации и не соответствует интересам пользователей финансовой отчетности. Несмотря на изложенные недостатки нормативного подхода, полный отказ от правил ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможен. Поэтому условиями формирования достоверной отчетности является не только соблюдение установленных правил, но и их корректность и непротиворечивость.

Во вторую группу относятся определения, в которых авторы трактуют достоверную отчетность как отчетность, раскрывающую реальное (истинное) финансовое положение и результаты деятельности организации.

Данное определение отражает концепцию «true and fair view», утвержденную в законодательных актах Великобритании в середине XIX в. В 30-е гг. XX в. в США использовалась формулировка концепции «true and correct view», т.е. достоверный и точный (в математическом отношении) взгляд. Однако в Великобритании формулировка концепции оставалась неизменной и в 1944 г. была признана Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса как бухгалтерская концепция, согласно которой «в публикуемой бухгалтерской отчетности не существует стандарта абсолютной правды»³. В 1973 г. концепция «true and fair view», официально включена в Директиву № 4 ЕС, а затем и в международные стандарты финансовой отчетности, и стала одной из фундаментальных основ указанных стандартов. Идеи этой концепции распространены по всему миру, в том числе и в России, поскольку наличие в пункте 6 ПБУ 4/99 нормы о допустимости отклонения от требований нормативных актов и следования профессиональному суждению бухгалтера, свидетельствует косвенном закреплении концепции «true and faire view» и в отечественном учете⁴³.

В современных научных исследованиях отечественных ученых указанное словосочетание чаще всего переводится как «достоверный и добросовестный

¹ Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. URL: <http://base.consultant.ru>.

³ Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 87–90.

взгляд», но встречаются и другие переводы, такие как «достоверный и непредвзятый взгляд»¹, «достоверный и объективный взгляд»², «истинное и непредвзятое представление»^{3, 4}. В настоящей работе считаем целесообразным использование категории «достоверный и добросовестный взгляд».

Концепция достоверного и добросовестного взгляда исследовалась в трудах отечественных ученых еще в начале XX в. Основоположителем разделения категорий реальности и правдивости баланса являлся Н.А. Блатов, который развил идеи А.П. Рудановского, Н.А. Кипарисова, Н.Р. Вейцмана, И.Р. Николаева. Наиболее полный анализ концепции достоверного и добросовестного взгляда, сложившийся в отечественной научной литературе к настоящему времени, представлен в трудах Я.В. Соколова, Вит.В. Ковалева, С.М. Бычковой и Е.В. Казанниковой. Как следует из работ Я.В. Соколова, С.М. Бычковой, рассматриваемая концепция возникла в результате критики нормативного подхода по следующим направлениям:

- наличие жестких правил учета приводит не к сопоставимости отчетных данных, а к одинаковым ошибкам;
- только руководство хозяйствующего субъекта обладает всей достоверной информацией в отношении его финансово-хозяйственной деятельности, понимает действительную реальную стоимость своих ресурсов и может оценить принятые методы, приемлемые в конкретных условиях;
- достоверность рассматривается как приоритет содержания перед формой и является субъективной величиной⁵.

Концепция достоверного и добросовестного взгляда обуславливает необходимость выработки профессионального суждения лица, ответственного за составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении того, позволяют ли действующие правила отразить истинное финансовое положение организации и результатов ее деятельности в отчетности.

Субъективизм концепции «true and fair view» привел к различным ее трактовкам. Широкая интерпретация этой концепции допускает свободу в толковании требований нормативных документов, что позволяет утверждать в учетной политике хозяйствующего субъекта такие способы ведения учета и раскрытия информации, которые руководство считает правильными. Если, по мнению этого лица, действующие правила не позволяют отразить реальное финансовое положение и результаты деятельности организации в отчетности с наибольшим приближением к действительности, то действующим правилами можно пренебречь

¹ Ковалев Вит.В. Сущностные и конъюнктурные особенности трансформации финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 41. С. 2–9.

² Генералова Н.В. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. С. 10–19.

³ Пятов М. Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. URL: <http://base.garant.ru>.

⁴ Мизиковский Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М. : Бухгалтерский учет, 2006. 328 с.

⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. 638 с.

и для отражения конкретных фактов хозяйственной деятельности организации следует опираться на систему основополагающих принципов учета.

Более узкая интерпретация рассматриваемой концепции состоит в ограничении возможных способов ведения учета рамками действующего законодательства. В любом случае значение этой концепции велико при отсутствии утвержденных правил ведения учета, поскольку неурегулированные вопросы учета требуют выработки обоснованного суждения.

Другой проблемой применения концепции достоверного и добросовестного взгляда является определение категорий «истинности» или «реальности» в бухгалтерском учете. В логике и философии категория *достоверность* часто выступает в качестве синонима категории «истина» и характеризует бесспорное, априорное, твердо обоснованное и доказательное знание. Вместе с тем вряд ли эти положения можно полностью распространить на категорию достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проблема отражения в отчетности абсолютно реального финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств исследовались на протяжении длительного времени в трудах множества зарубежных и российских ученых: Н.А. Блатова, Н.В. Генераловой, Е.И. Зуга, С.Н. Карельской, Н.А. Кипарисова, Вит.В. Ковалева, М.И. Кутера, Р.И. Мухаметзянова, А.М. Петровой, С.Н. Поленовой, Е.А. Полоус, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова, П.Б. Струве, И.Ф. Шера, А.Д. Шеремета, Ф. Шмидта, Э. Шмаленбаха и др. В работах перечисленных ученых общим является то, что всеми авторами подчеркивается невозможность в силу разных причин абсолютно точно, «зеркально» и «адекватно» отразить в бухгалтерском учете все факты хозяйственной жизни так же, как они происходят в реальной жизни.

Причины, определяющие информационные границы бухгалтерской (финансовой) отчетности, не позволяющие достоверно отразить все факты хозяйственной деятельности и сформировать отчетность, раскрывающую реальное финансовое положение организации, условно разделяются на объективные (внешние) и субъективные (внутренние).

Объективные ограничения связаны с концептуальными основами системы бухгалтерского учета, спецификой элементов метода бухгалтерского учета, внутренними противоречиями методологии учета и законодательства. Одно из таких противоречий сформулировано Я.В. Соколовым: «чем более точно количественно измерен один показатель, тем менее точно исчислен другой, связанный с ним». Классическим примером, наглядно его демонстрирующим, является переоценка стоимости имущества организации. С точки зрения статической теории баланса для адекватной оценки платежеспособности организации необходима регулярная переоценка ее имущества, что влияет на величину прибыли и, как следствие, капитала организации. Согласно же динамической теории баланса в отчетности необходимо отражать только реально заработанный финансовый результат, а активы организации следует отражать по исторической (первоначальной) стоимости. Таким образом, при проведении переоценки активов изменяется также и величина капитала организации, т.е. формируется некий «виртуальный» финансовый результат. Если же переоценка имущества не проводится,

то в отчетности отражается реальный финансовый результат, полученный в результате хозяйственного процесса, но стоимость имущества является не актуальной на отчетную дату. Следовательно, и финансовое положение, и результаты деятельности организации, представленные в отчетности, не всегда отражают реальную картину, поскольку зависят от выбранного метода оценки и расчета отчетных показателей. Поэтому альтернативность выбора варианта оценки активов не позволяет сформировать реальные отчетные данные и в этой части отчетность может быть признана недостоверной.

Субъективные причины связаны, в основном, с влиянием интересов пользователей отчетности. Как указывает М.И. Кутер, «...каждое теоретическое построение и любая бухгалтерская категория как отражают, так и скрывают интересы определенных лиц, связанных хозяйственной деятельностью»¹. Р.И. Мухаметзянов выделяет такие субъективные причины, как намерения, ожидания и интерпретационные способности внешних и внутренних пользователей информации². Например, как рассмотрено ранее, в отчетности невозможно одновременно представить объективную картину и платежеспособности, и рентабельности организации.

С.Н. Поленова³ к субъективным ограничениям относит установленную совокупность форм отчетности и их содержание как в российской, так и в международной практике, а также требования к отчетности.

А.Д. Шеремет⁴ выделяет такие ограничения бухгалтерского учета и отчетности:

- отчетность отражает данные учета только в общем виде (не позволяет точно копировать хозяйственную деятельность);
- бухгалтерская отчетность ретроспективна;
- учетная политика индивидуальна, что позволяет при необходимости искажать финансовые результаты и финансовое положение;
- нарушение нормативных актов, наличие противоречий в них.

Не разделяя внутренние и внешние ограничения, Вит.В. Ковалев отмечает девять ограничений баланса как основного элемента отчетности: историчность; раскрытие в балансе организации финансового состояния на отчетную дату без пояснения причины его формирования; изолированность баланса, т.е. отсутствие в нем сопоставимых данных о других организациях; невозможность интерпретации балансовых показателей без привлечения сведений об оборотах; отсутствие в балансе информации о состоянии средств организации в течение отчетного периода; отсутствие информации о факторах нефинансового характера, влияющих на финансовое положение организации; преобладание концепции исторической

¹ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2006. С. 7.

² Мухаметзянов Р.И. Искажение отчетности : система с входом/выходом [Электронный ресурс] // Альманах современной науки и образования. Тамбов : Грамота, 2012. № 8 (63). С. 120–122. URL: http://scjournal.ru/articles/issn_1993-5552_2012_8_39.pdf.

³ Поленова С.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета: понятие, предмет, метод // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 2. С. 24–36.

⁴ Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2007. № 5. URL: <http://base.consultant.ru>.

оценки; недостаточность раскрытия информации о величине полученной прибыли; неинформативность итоговой суммы баланса¹.

Н.В. Генералова называет следующие причины, по которым невозможно сформировать достоверную отчетность:

- использование профессионального суждения при формировании отчетности, которое всегда является субъективным;
- согласно теории Я.В. Соколова в единой отчетности невозможно раскрыть всю информационную многослойность фактов хозяйственной жизни².

В результате, по мнению Н.В. Генераловой⁵⁴, «существует множество «достоверных отчетностей» одного и того же хозяйствующего субъекта, в каждой из которых будет представлен свой финансовый результат, своя величина активов и пассивов и прочих показателей, поскольку существует множество правил бухгалтерского учета и отчетности (МСФО, РПБУ и пр.), что обусловлено многообразием методологии бухгалтерского учета». Более того, как указывает Н.В. Генералова, реальная отчетность является только теоретическим понятием, поскольку «реальность слишком многогранна, чтобы ее можно было отразить посредством символов (букв и цифр)»³.

На наш взгляд, следует согласиться с утверждениями Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Вит.В. Ковалева, М.Л. Пятова о том, что формирование отчетности, абсолютно реально отражающей хозяйственную деятельность и финансовое положение организации, невозможно. Вместе с тем различные, а зачастую, противоположные информационные потребности пользователей должны быть удовлетворены с помощью единой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Поэтому для объективного анализа отчетной информации пользователь должен понимать, что отчетность не является абсолютно достоверной и составлена с определенными допущениями, регламентированными законодательством.

Для устранения вышеперечисленных недостатков, учеными были разработаны две трактовки категории реальности в зависимости от задач бухгалтерского учета, описанные Я.В. Соколовым⁴.

- концепция учетного натурализма, которая сводится к стремлению точно отобразить в учете все хозяйственные процессы;
- концепция учетного реализма, согласно которой перед бухгалтерским учетом не ставится задача добиться абсолютной точности в отражении событий. Учет должен представлять только ту информацию, которая полезна пользователям и может повлиять на принятие управленческих решений.

¹ Ковалев Вит.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5: Экономика. 2012. Вып. 2. С. 107–116.

² Генералова Н.В. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. С. 10–19.

³ Генералова Н.В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности // Финансы и бизнес. 2010. № 2. С. 142–148.

⁴Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М. : Магистр, 2010. С. 15–16, 123, 219.

Из сути концепции учетного натурализма вытекает, что бухгалтерская отчетность может быть признана достоверной, если она описывает реальное положение организации, точно соответствующее всем имевшим место хозяйственным процессам. Однако, как отмечено ранее, формирование бухгалтерской отчетности, абсолютно реально (истинно) раскрывающей финансовое положение и результаты деятельности организации за отчетный период, невозможно, что связано с определенными ограничениями, присущими бухгалтерскому учету в целом и бухгалтерской отчетности.

Поэтому достоверная отчетность должна содержать такую информацию, которая необходима и достаточна пользователям для принятия каких-либо решений. Поэтому в учете целесообразно исходить из концепции учетного реализма, согласно которой в отчетности необходимо раскрывать информацию, необходимую пользователям для принятия управленческих решений¹.

Подводя итог исследованию определений с точки зрения профессионального подхода, нами сделан вывод о том, в целях соблюдения интересов всех групп пользователей минимальный объем отчетной информации, а также правила, по которым эта информация формируется, должны быть единообразными, а, следовательно, установлены законодательно.

Определения *третьей группы* соотносят понятие достоверности с понятием существенности в рамках проведения аудита бухгалтерской отчетности.

Категория достоверности отчетности является основополагающей для всей аудиторской деятельности, поскольку именно в целях формирования независимого мнения о достоверности отчетности проводится ее аудит. Вместе с тем, как в действующем в настоящее время законе об аудиторской деятельности, так и в системе аудиторских стандартов определение достоверной бухгалтерской отчетности, а также критерии того, какая отчетная информация должна признаваться достоверной, отсутствуют.

В ранее действовавшем законе № 119-ФЗ² целью аудита устанавливалось выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для этого под достоверностью понималась такая степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. По сравнению с Законом № 119-ФЗ в ныне действующем Законе № 307-ФЗ³ оценка соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ целью аудита не является. Несмотря на то что

¹ Карельская С.Н., Зуга Е.И. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 32–42.

² Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

³ Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

такая цель исключена из Федерального закона, в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹ цель аудита осталась соответствующей редакции старого закона. Из этого надлежит сделать вывод о том, что достоверность отчетности все-таки связана с соответствием порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Помимо этого, в новом законе не воспроизведено положение, раскрывающее достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц. Согласно Правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Следовательно, именно существенность позволяет сформировать окончательное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении, на основании которого заинтересованные пользователи отчетности принимают управленческие решения. Применение уровня существенности для оценки влияния искажений на достоверность отчетности представляет собой недостаточно исследованную область в аудиторской деятельности. Основной проблемой определения уровня существенности является отсутствие единых методик расчетов или рекомендованных подходов для установления обоснованного уровня существенности (границы достоверности), поэтому аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. На основании указанного положения авторы К.К. Арабян, И.В. Давыдова², С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова³, В.Д. Новодворский, Н.Н. Клинов⁴ и другие связывают достоверность отчетности с понятием существенности. Поскольку целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности, в рамках указанного подхода Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, А.А. Ходырев⁵, С. Пресняков⁶ делают вывод о том, что именно отсутствие существенных искажений допустимо считать **критерием** достоверности отчетности и выделяют следующие уровни достоверности отчетной информации:

- достоверность отдельного показателя;
- достоверность группы взаимосвязанных показателей;
- достоверность отчетной информации на определенную дату;

¹ Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696// СПС «КонсультантПлюс».

² Арабян К.К., Давыдова И.В. Аудит как независимая форма финансового контроля: миссия и ожидания пользователей // Аудитор. 2013. № 10. С. 16–22.

³ Бычкова С.М., Алдарова Т.М. Понятие достоверности и существенности в бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. С. 3–9.

⁴ Новодворский В.Д., Клинов Н.Н. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. 2000. № 13, 14. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁵ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

⁶ Пресняков С. Оценка достоверности бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». 2005. № 37. URL: <http://base.consultant.ru>.

– достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

А.А. Шапошников и Д.С. Лутов под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах понимают такое состояние данных, которое обеспечивает правильность выводов при анализе отчетности¹. Если искажения показателей отчетности существенны, пользователь лишается возможности делать на основании этих статей адекватные выводы. Для решения проблемы установления границ достоверности А.А. Шапошниковым и Д.С. Лутовым предлагается «принцип неизменности выводов» для пользователей отчетности, который заключается в том, что отчетность достоверна, пока смысл сделанных на ее основе выводов неизменен. Для этого предлагается разделение показателей отчетности на две группы: а) основные показатели, несущие необходимую информацию для принятия конкретных решений; б) дополняющие показатели, с помощью которых воссоздается полное текущее состояние. Показатели отчетности могут перемещаться из одной группы в другую в зависимости от приоритетов конкретного пользователя отчетности. Важным в данном походе, несомненно, является возможность удовлетворения интересов различных групп пользователей за счет того, что основные показатели позволяют формировать единое мнение об одной и той же отчетности у разных групп пользователей. Дополнительные показатели позволяют удовлетворить специфические интересы пользователей в отношении конкретного хозяйствующего субъекта.

Резюмируя вышеизложенное, следует констатировать, что и в законодательстве об аудиторской деятельности не сформулированы концептуальные основы определения достоверности отчетности как цели аудита.

В **четвертую** группу относятся прочие определения, которые невозможно определенным образом систематизировать. Среди многообразия определений выделяется определение достоверности отчетности, предлагаемое М.Л. Пятовым. По мнению М.Л. Пятова, идеально достоверной бухгалтерской отчетности в природе просто не существует. Достоверной следует считать бухгалтерскую отчетность организации, соответствующую ее учетной политике, положения которой раскрыты, объяснены и обоснованы в пояснительной записке к этой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается соответствие отчетности определенным, известным пользователям отчетности критериям – правилам ведения учета, раскрытым в учетной политике². Определение, предлагаемое М.Л. Пятовым, соответствует п. 17 МСФО (IAS) 1, согласно которому обеспечение достоверного представления информации в отчетности возможно при условии формирования и применения учетной политики на основе положений, установленных МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», а также раскрытия, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию.

¹ Шапошников А.А., Лутов Д.С. Границы достоверности в аудите [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

² Пятов М.Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. URL: <http://base.garant.ru>.

Также заслуживает внимание определение достоверной отчетности, предлагаемое О.В. Рожновой. Поскольку, как отмечает О.В. Рожнова, отразить реальное состояние организации и результаты его деятельности учетными методами абсолютно точно невозможно, следовательно, раскрытие отчетной информации необходимо с наибольшим приближением к действительности. Указанный подход соответствует концепции учетного реализма и подчеркивает необходимость достижения максимальной достоверности и точности передачи информации, допуская при этом определенную долю неизбежных ошибок. Вместе с тем условия, при выполнении которых отчетность можно признать достоверной, а также методики оценки соответствия отчетной информации действительному положению дел организации и оценки точности раскрытия информации автором не приводятся.

Проведенное исследование требования достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности выявило основные проблемы процесса ее формирования: отсутствие определения достоверности отчетности и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также отсутствие критериев формирования достоверной отчетности.

В результате определена необходимость теоретического обоснования термина «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность» и выделения критериев (условий) признания отчетности достоверной. Для того чтобы исследовать достоверность в рамках такой отрасли знаний, как бухгалтерский учет, необходимо рассмотреть в целом смысловую основу категории «*достоверность*», которая является одной из важнейших не только в бухгалтерском учете, но и во многих других отраслях современной науки.

В настоящее время в методологическом аспекте термин «*достоверность*» является общенаучным, имеет различные определения, поскольку он активно применяется в разных отраслях знаний: философии и логико-методологических исследованиях, в теории судебных доказательств, теории вероятностей, информационной безопасности, психологии, естествознании и других областях знаний. В каждой отрасли знаний эта категория имеет особенности в своем определении, а общее определение достоверности является одной из основных общетеоретических проблем науки и сводится, в конечном счете, к ответу на вопрос: «Объективно ли научное знание?»¹.

Считается, что словообразование происходит из двух частей: первая часть прилагательного (*досто*) – наречие со значением «достаточно, довольно», вторая часть – *вера, достойный*. При этом синонимами *достоверности* являются аутентичность, уверенность, достоверное событие, истинность, надежность, подлинность; доподлинность, валидность, прочность, надежность, истина, верность, справедливость, авторитетность, фактичность, точность².

¹ Физическая антропология. Иллюстрированный толковый словарь, 2013. URL: http://antropology.academic.ru/534/Достоверность_научного_знания.

² Словарь русских синонимов. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/достоверность.

В логике и философии *достоверность* часто выступает в качестве синонима категории «истина» и характеризует бесспорное, априорное, твердо обоснованное и доказательное знание. При этом достоверность может быть субъективной (в вере), объективной (в науке), непосредственной (основанной на созерцании, собственном восприятии, собственном переживании – интуитивная достоверность) или опосредованной, исторической или логической (полученной посредством сообщения или посредством мышления)¹.

При определении достоверности исследователи нередко сталкиваются с проблемами соотнесения категории *достоверность* с категорией *истинности*. Поскольку в теории познания существует огромное множество концепций истины в рамках классической и неоклассической линии понимания истины, что не является предметом настоящего исследования, то в настоящей работе мы будем исходить из классического определения истины как соответствия знания объективному положению дел предметного мира, которое разделяли такие ученые, как Аристотель, Ф. Бэкон, Спиноза, Дидро, Гельвеции, Гольбах, Фейербах, Ломоносов и др.²

Достоверность трактуется не только как бесспорность и истинность знания и его соответствие объективной реальности, но и обоснование этой истинности каким-либо способом, адресованное конкретному субъекту (например, экспериментом, логическим доказательством³), из чего возникает проблема обоснования истинности. В данной трактовке достоверности, как отмечает Е.П. Гришина, «переплетаются как объективный, так и субъективный моменты. Оба они тесно взаимосвязаны и, как правило, друг без друга не существуют. Объективный момент (наличие или отсутствие каких-либо фактов или различное сочетание фактов) всегда предполагают субъективное восприятие и сугубо субъективную оценку этих фактов действительности»⁴.

Аналогичный смысл *достоверность* приобретает и в теории вероятностей. В так называемой субъективной, или персональной вероятности достоверность чаще всего трактуется как категория, отражающая уверенность субъекта в правильности своей оценки вероятности наступления того или иного события.⁵ В этом состоит одна из важнейших особенностей достоверности и в бухгалтерском учете. Область применения профессионального суждения не ограничивается неопределенностью, содержащейся в нормативных актах, и распространяется на выработку профессионального суждения в отношении того, позволяют ли соответствующие требования нормативных документов, определяющие порядок формирования информации об объекте учета, достоверно раскрыть информацию

¹ Философский энциклопедический словарь, 2010. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/354/ДОСТОВЕРНОСТЬ.

² Философский энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / гл. ред.: Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. М. : Советская энциклопедия, 1983. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/471/ИСТИНА.

³ Большой энциклопедический словарь, 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/122954>.

⁴ Гришина Е.П. Достоверность доказательств и способы ее обеспечения в уголовном процессе : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 12.

⁵ Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. М. : Советская энциклопедия, 1969–1978. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/85596/Достоверность>.

в отчетности. Это подразумевает формирование взвешенного и обоснованного выбора какого-либо варианта учетной политики или отступления от действующих правил. И именно эта обоснованность и является обстоятельством, обеспечивающим субъективную (персональную) достоверность, отражающую уверенность субъекта в правильности своей оценки того или иного события.

По мнению Е.А. Шашенковой, достоверность – это учет всех, относящихся к изучаемым явлениям, фактов, и правильность их истолкования (не отдельные примеры, факты, а совокупность фактов), не выхватывание тех фактов, которые выгодны исследователю, а анализ всех полученных материалов¹. В приведенном определении подчеркивается необходимость непредвзятого учета всех фактов, что, на наш взгляд, позволяет снизить влияние субъективного фактора.

В информационной безопасности *достоверность информации* трактуется, во-первых, как степень соответствия данных, хранимых в памяти ЭВМ или документах, реальному состоянию отображаемых ими объектов предметной области. Во-вторых, достоверность трактуется как свойство информации быть правильно воспринятой; вероятность отсутствия ошибок². Если распространить этот подход на бухгалтерский учет, то отчетная информация может считаться достоверной, если достигнуто одинаковое понимание как составителями отчетности, так и ее пользователями.

Все вышеизложенное позволило сформулировать авторское определение достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и выделить критерии (условия), обеспечивающие ее достоверность.

Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможно соотносить с категорией абсолютной истины как бесспорного, априорного, твердо обоснованного и доказательного знания. Это связано с тем, что абсолютная достоверность чего-либо вообще недостижима и существующие в определенный момент времени теории, принципы и концептуальные основы какой-либо науки, в том числе, и бухгалтерского учета, лишь относительно достоверны и со временем будут изменены или отвергнуты (например, при переходе от плановой экономики к рыночной). Кроме этого, бухгалтерский учет является лишь упрощенной моделью финансово-хозяйственной деятельности организации и может представить финансовое положение организации только в общем виде. Поэтому достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности неразрывно связана возможностью удовлетворения интересов пользователей. Исходя из этого, в соответствии с концепцией учетного реализма бухгалтерская (финансовая) отчетность должна представлять только ту информацию, которая полезна пользователям и может влиять на принятие различного рода решений. И это представляется логичным, поскольку даже с точки зрения этимологии слова термин «достоверный» означает не абсолютно, а достаточно или довольно верный.

¹ Исследовательская деятельность. Словарь [Электронный ресурс] / под ред. Е.А. Шашенковой. М. : УЦ «Перспектива», 2010. URL: http://research_activities.academic.ru/633/Достоверность.

² English-Russian dictionary of information security. URL: <http://translate.academic.ru/ДОСТОВЕРНОСТЬ%20ДОКАЗАТЕЛЬСТВ/en/ru/1>.

Предлагаемое решение проблемы определения *достоверной отчетности* трансформирует определение достоверной отчетности как отчетности, раскрывающей реальное финансовое положение и результаты деятельности организации в отчетность, в которой *существенно не искажены* реальное финансовое положение и результаты деятельности организации для принятия управленческих решений.

Поэтому под *достоверностью* бухгалтерской (финансовой) отчетности следует понимать такую степень точности отчетных данных, которая является удовлетворительной для принятия решений различными группами пользователей. Далее рассмотрим, каким условиям должна удовлетворять бухгалтерская (финансовая) отчетность, чтобы ее можно было признать достоверной. По нашему мнению, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности может существовать только в том случае, если выполняются следующие условия: адекватность, точность, устойчивость в достижении цели, нейтральность, подконтрольность (проверяемость) (рис. 3).

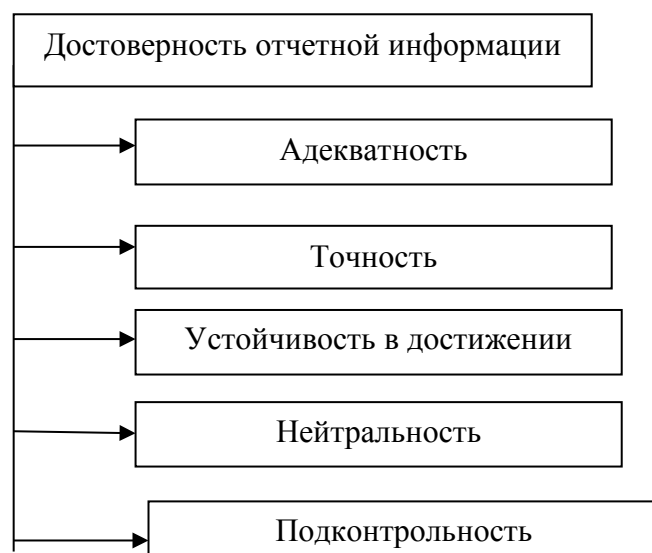


Рис. 3. Условия, обеспечивающие достоверность отчетной информации

Рассмотрим вышеперечисленные условия:

1. *Адекватность* бухгалтерской (финансовой) отчетности. В теории познания термин адекватность служит для обозначения верного воспроизведения в представлениях, понятиях и суждениях объективных связей и отношений действительности. Например, представление о мире является адекватным, если оно соответствует тем вещам, к которым оно относится; средство адекватно, когда оно действительно способствует достижению цели; оценка адекватна, если она согласуется с принятыми в данной области стандартами оценивания или если осуществляемые на ее основе действия приносят позитивный результат. В этом смысле адекватность использовалась разными учеными, в том числе Фомой Аквинским в определении истины: истина есть соответствие (адекватность)

предмета и представления о нем¹. Считаем, что одним из важнейших критериев достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является ее *адекватность*, то есть соответствие (совпадение) показателей отчетности с реальным финансовым положением экономического субъекта на отчетную дату, реальным финансовым результатом его деятельности и движением денежных средств за отчетный период, удовлетворительное с точки зрения пользователей для принятия решений.

2. *Точность* отчетной информации о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период. Точность характеризует степень (меру) соответствия научного знания реальности и особенности его организации, регулирующие процессы воспроизведения объекта в рамках научной теории². В физике точность измерительного прибора характеризует степень близости значений меры или показаний измерительного прибора к истинному значению величины, воспроизводимой мерой или измеряемой при помощи прибора³. На основе вышеизложенного считаем, что точность отчетной информации характеризует степень совпадения показателей отчетности с истинным значением измеряемой величины – реальным финансовым положением экономического субъекта на отчетную дату, реальным финансовым результатом его деятельности и движением денежных средств за отчетный период. Точность бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризуется отсутствием существенных ошибок.

3. *Устойчивость* в достижении цели – способности удовлетворять информационные потребности в условиях изменяющейся внешней и внутренней среды. Внешние условия, в которых существует организация, постоянно изменяются под влиянием различных факторов – инфляционных процессов в экономике, изменений курсов валют, динамики рыночной конъюнктуры, научно-технического прогресса, политических и социальных событий, действия конкурентов и т.д. Компоненты внутренней среды деятельности организации – кадровые, финансовые, технические и др. ресурсы также подвержены изменениям. Если при ведении бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности организация не учитывает влияние изменений условий внешней и внутренней среды, это приводит к возникновению так называемого парадокса Бурнисьена, сформулированного Я.В. Соколовым: «...чем дольше существует организация, тем менее реальны ее отчетные данные»⁴. Поэтому для удовлетворения интересов пользователей в условиях изменяющейся внешней и внутренней среды и обеспечения устойчивости в достижении данной цели необходимо рассматривать бухгалтерскую (финансовую) отчетность как объект, зависящий

¹ Философия: энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.А. Ивина. М. : Гардарики, 2004. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/encphilosophy/27/АДЕКВАТНЫЙ>.

² Энциклопедия эпистемологии и философии науки [Электронный ресурс] / под ред. И.Т. Касавина. М. : «Канон+» : РООИ «Реабилитация», 2009. URL: http://epistemology_of_science.academic.ru/817/точность.

³ Физический энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / глав. ред. А.М. Прохоров. М. : Советская энциклопедия, 1983. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_physics/2625/ТОЧНОСТЬ.

⁴ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.

от определенных параметров – условий внешней и внутренней среды. Следовательно, непрерывная зависимость отчетности от условий внешней и внутренней среды является необходимым условием для обеспечения устойчивости отчетности для достижения ее цели – удовлетворения информационных интересов пользователей. Поэтому адаптация бухгалтерской (финансовой) отчетности к изменяющимся условиям внешней и внутренней среды является необходимым условием ее достоверности.

4. *Нейтральность* отчетной информации от целей субъектов, ее использующих. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна отвечать информационным потребностям различных групп пользователей. Несомненно, у отдельных групп пользователей, преследующих свои цели, могут существовать различные или даже противоположно направленные информационные потребности, что приводит к дополнительным или специфическим требованиям к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем эти дополнительные или специфические требования не должны влиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, составляемую по общим требованиям для широких групп пользователей. Поэтому большинство групп внешних пользователей полагаются на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, составленную по единым общеустановленным требованиям. Со стороны экономического субъекта – производителя информации также должно отсутствовать намерение исказить отчетную информацию для склонения пользователя к определенному решению.

5. *Подконтрольность (проверяемость)*. Проверяемость учетной и отчетной информации является одним из условий ее достоверности. В общеметодологическом смысле проверяемость означает, что различные независимые и квалифицированные эксперты выражают согласованное мнение о том, что информация отражает именно то, что и предполагалось представить. Формой независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, призванной информировать пользователей о достоверности отчетности и ее соответствии нормативно закрепленным требованиям во всех существенных аспектах, является аудит. Поэтому через мнение аудитора, т.е. лица, обладающего соответствующей квалификацией и наделенного необходимыми полномочиями, выражается оценка достоверности учетно-отчетной информации и ее соответствия нормативно-правовым актам во всех существенных аспектах.

Рассматриваемая качественная характеристика отчетной информации – достоверность – основывается на утверждениях по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности объектов бухгалтерского учета. Считаем, что вышеприведенные условия, раскрывающие достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, неразрывно связаны с конкретными бухгалтерскими или иными процедурами, которые должны применяться в отношении каждого объекта учета:

– признание объекта, т.е. включение объекта бухгалтерского учета в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Отчетность только тогда будет адекватна, когда в ней будут признаны все объекты бухгалтерского учета. Если объект не признан в учете и отчетности, или признан неверно (неверно классифицирован), то отчетность не адекватна, а, следовательно, не достоверна;

– оценка объекта при первоначальном признании, т.е. процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности объекты бухгалтерского учета. Если объект, имеющий денежную оценку, не оценен (не измерен) или не неверно оценен (измерен) в учете и отчетности, отчетность не может быть признана достоверной;

– корректировка оценки (последующая оценка). С течением времени в условиях изменения внешней и внутренней среды оценка объектов бухгалтерского учета должна корректироваться (меняться), чтобы соответствовать изменившимся условиям;

– представление и раскрытие информации об объектах бухгалтерского учета, т.е. формирование отчетной информации и обеспечение доступа неограниченного круга пользователей к отчетной информации независимо от цели получения указанной информации;

– подтверждение (проверка) формирования отчетности независимым субъектом. Данное условие является необходимым, но недостаточным для признания отчетности достоверной.

Объединение вышеперечисленных процедур позволяет формировать набор матриц, элементами которых являются значения 1 или 0, обозначающие соответственно проведение процедуры («1») или отсутствие процедуры («0»). При этом с математической точки зрения может существовать 32 матрицы (число сочетаний двух цифр в 5-й степени). С точки зрения бухгалтерского учета комбинации вышеперечисленных процедур позволяют формировать матрицы достоверности (недостоверности) бухгалтерской (финансовой) отчетности (табл. 2, 3).

Таблица 2

Матрицы достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

Достоверность	Процедуры*				
	П	ПиР	О	К	А
Абсолютная (идеальная)	1	1	1	1	1
Достижимая	1	1	1	1	0
Рациональная	1	1	1	0	1
Нормальная	1	1	1	0	0
Удовлетворительная	1	1	0	0	1
Минимально допустимая	1	1	0	0	0

*П – признание объекта; О – оценка при первоначальном признании; К – корректировка оценки (последующая оценка); ПиР – представление и раскрытие; А – подтверждение информации (аудит).

Проведенный анализ выявил наличие тесной взаимосвязи некоторых процедур и в некоторых случаях невыполнение одной процедуры автоматически означает невозможность (невыполнимость) другой процедуры. Например, без правильного признания или оценки объекта бухгалтерского учета невозможно обеспечить достоверное представление и раскрытие отчетной информации. То

есть значение «1» не может стоять в ячейке «представление и раскрытие информации» при значении «0» в ячейке «признание» или «оценка». Это свидетельствует о том, что некоторые матрицы могут существовать только с точки зрения математики, т.е. в теории, и не могут существовать на практике в бухгалтерском учете (табл. 3).

Представлением матриц в табл. 2 производится выделение (классификация) степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие отдельного влияния каждой из рассматриваемых процедур или совместного влияния взаимосвязанных процедур. Рассмотрим предлагаемые степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от выполнения процедур более подробно:

– *абсолютная (идеальная) достоверность* бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под идеалом понимается образец, образец, нечто совершенное, высшая цель стремлений¹. Вместе с тем в силу определенных ограничений, присущих бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности, формирование отчетности, абсолютно реально раскрывающей финансовое положение и результаты деятельности организации за отчетный период, невозможно. В соответствии с концепцией учетного реализма бухгалтерская (финансовая) отчетность должна представлять только ту информацию, которая полезна пользователям и может влиять на принятие управленческих решений. Следовательно, все факты хозяйственной деятельности, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны быть адекватны действительности. При формировании абсолютно достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности все объекты бухгалтерского учета признаны и верно классифицированы в бухгалтерском учете и отчетности, т.е. адекватны действительности; точно измерены при первоначальном признании и при последующей оценке. Отчетная информация правдиво представлена и раскрыта, что позволяет широкому кругу пользователей достоверно и единообразно ее понять и трактовать. Достоверность отчетности подтверждена независимым субъектом (аудитором). При достижении такого уровня достоверности пользователь отчетной информации не должен иметь сомнений в достоверности данных и их соответствии действительности. Таким образом, одновременное выполнение всех вышеперечисленных процедур обеспечивает уровень *абсолютной (идеальной) достоверности* бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– *достижимая достоверность*. На этом уровне выполняются все вышеперечисленные процедуры, за исключением проведения контроля независимым субъектом (аудитором);

– *рациональная достоверность*. *Рациональность* (от лат. ratio «разум») – разумность, характеристика знания с точки зрения его соответствия наиболее общим принципам мышления, разума². Рациональная достоверность означает, что при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности все объекты бухгалтерского учета признаны, верно классифицированы и точно измерены при их

¹ Большой Энциклопедический словарь, 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/136054>.

² Философская энциклопедия. URL: <http://dic.academic.ru>.

первоначальном признании. При этом последующая корректировка оценки объектов бухгалтерского учета не проведена, а информация об этом раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и российскими положениями по бухгалтерскому учету организация имеет право самостоятельно принимать решение о выборе модели последующей оценки активов (по фактическим затратам или по переоцененной стоимости) и проведении переоценки активов, что неизбежно приводит к определенной степени вариативности информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом переоценка имеет различную направленность, т.е. возможно признание дооценки или уценки активов по итогам проведения переоценки. Считаем, что отсутствие информации о дооценке активов в отчетности в меньшей степени влияет на экономические решения пользователей, чем отсутствие информации об обесценении активов. Поэтому определенный уровень достоверности – *рациональная достоверность*, может быть достигнут только при отсутствии информации о дооценке активов в отчетности. Однако в том случае, если активы организации обесценились, не отражение обесценения активов не в полной мере удовлетворяет запросам заинтересованных пользователей и не может обеспечить уровень *рациональной достоверности* отчетности. Несмотря на то что действующими положениями по бухгалтерскому учету не установлена обязанность организаций проверять все виды активов на предмет их возможного обесценения, тем не менее, исходя из ряда требований бухгалтерского учета – требования полноты, осмотрительности, своевременности, приоритета содержания перед формой¹, необходим взвешенный подход к последующей оценке активов. Так, по состоянию на каждую отчетную дату организации следует идентифицировать активы, которые могут быть обесценены и рассмотреть возможные признаки обесценения активов, при подтверждении которых следует проводить непосредственную проверку активов на обесценение и учитывать изменение их стоимости вследствие обесценения. Таким образом, вопрос последующей оценки активов в отчетности требует обоснованного вынесения суждения и оценок от составителя отчетности. И именно эта обоснованность и является обстоятельством, обеспечивающим *рациональную достоверность*, отражающую уверенность субъекта в правильности своей оценки того или иного события. На данном уровне достоверности отчетная информация правдиво раскрыта, и подтверждена независимым субъектом (аудитором);

– *нормальная достоверность*. Данный уровень достоверности отличается от предыдущего отсутствием подтверждения независимым субъектом (аудитором);

– *удовлетворительная достоверность* достигается в том случае, если существует объект бухгалтерского учета, который не оценивается или не может быть оценен в денежной сумме (например, некорректирующее событие после отчетной даты, условное обязательство или условный актив). Информация о таких

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «Консультант-Плюс».

объектах бухгалтерского учета может быть настолько существенной, что ее отсутствие способно повлиять на принятие какого-либо решения пользователями. Поэтому составители бухгалтерской (финансовой) отчетности обязаны признать и раскрыть информацию о таких объектах в текстовой части бухгалтерской (финансовой) отчетности. Достоверность такой отчетности подтверждена независимым субъектом (аудитором);

– *минимально допустимая достоверность*. Данный уровень достоверности отличается от предыдущего отсутствием внешнего контроля (аудиторской проверки).

В табл. 3 рассмотрим остальные матрицы.

Таблица 3

Матрицы недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

Процедуры*					Обоснование
П	О	К	ПиР	А	
0	0	0	0	0	Если ни одна процедура по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности объектов бухгалтерского учета не проведена, отчетность не просто не достоверна, а вообще отсутствует
0	0	0	0	1	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован), не оценен (неточно оценен) и не представлен в отчетности, то отчетность или не существует, или недостоверна, а, следовательно, не может быть подтверждена аудитором. Даже если аудитором подтверждена такая отчетность, отчетность является недостоверной
0	0	0	1	0	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован), не оценен (неточно оценен), информация о них не может быть верно представлена и раскрыта в отчетности
0	0	0	1	1	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован), не оценен (неточно оценен), информация о них не может быть верно представлена и раскрыта в отчетности. Следовательно, отчетность не может быть подтверждена аудитором. Даже если аудитор подтвердил отчетность, такая отчетность является недостоверной
0	0	1	0	0	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован) и не оценен (неточно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации, невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита
0	0	1	0	1	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован) и не оценен (неточно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации, невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита. Даже если аудитор подтвердил отчетность, такая отчетность является недостоверной

Процедуры*					Обоснование
П	О	К	ПиР	А	
0	0	1	1	0	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован) и не оценен (неточно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации, невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита
0	0	1	1	1	Если изначально объект не признан (неверно классифицирован) и не оценен (неточно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации, невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита. Даже если аудитор подтвердил отчетность, такая отчетность является недостоверной
0	1	0	0	0	Если изначально объект неверно классифицирован, то даже при его точной оценке невозможно обеспечить достоверное представление и раскрытие информации, а также подтверждение немодифицированным аудиторским заключением при проведении аудита
0	1	0	0	1	Если изначально объект неверно классифицирован, то даже при его точной оценке невозможно обеспечить достоверное представление и раскрытие информации. Даже если отчетность подтверждена аудитором, отчетность является недостоверной
0	1	0	1	0	Если изначально объект неверно классифицирован, то даже при его точной оценке невозможно обеспечить достоверное представление и раскрытие информации, а также подтверждение немодифицированным аудиторским заключением при проведении аудита
0	1	0	1	1	Если изначально объект неверно классифицирован, то даже при его точной оценке невозможно обеспечить достоверное представление и раскрытие информации, а также подтверждение немодифицированным аудиторским заключением при проведении аудита. Даже если такая отчетность подтверждена аудитором, отчетность является недостоверной
0	1	1	0	0	Если изначально объект неверно классифицирован, но точно оценен, то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации
0	1	1	0	1	Если изначально объект бухгалтерского учета неправильно классифицирован, но точно оценен, то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации. Даже если такая отчетность подтверждена в ходе аудита, отчетность является недостоверной

Процедуры*					Обоснование
П	О	К	ПиР	А	
0	1	1	1	0	Если изначально объект бухгалтерского учета неправильно классифицирован, но точно оценен, то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации
0	1	1	1	1	Если изначально объект бухгалтерского учета неправильно классифицирован, но точно оценен, то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации. Даже если такая отчетность подтверждена в ходе аудита, отчетность является недостоверной
1	0	0	0	0	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), это не может обеспечить правильное представление и раскрытие информации
1	0	0	0	1	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), это не может обеспечить правильное представление и раскрытие информации. Даже если такая отчетность подтверждена в ходе аудита, отчетность является недостоверной
1	0	1	0	0	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации и невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита
1	0	1	0	1	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации и невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита. Поэтому даже в случае подтверждения такой отчетности аудитором, отчетность не может быть признана достоверной
1	0	1	1	0	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации и невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита

Процедуры*					Обоснование
П	О	К	ПиР	А	
1	0	1	1	1	Если при первоначальном признании объект был признан (правильно классифицирован), но не оценен (не точно оценен), то даже последующая корректировка оценки не может быть признана достоверной. Даже если стоимость самого объекта станет точной после проведения переоценки, то результат переоценки – финансовый результат или величина добавочного капитала будет искажена. Это влечет недостоверное представление и раскрытие информации и невозможность подтверждения отчетной информации в ходе аудита. Поэтому даже в случае подтверждения такой отчетности аудитором, отчетность не может быть признана достоверной
1	1	0	0	0	Если объект правильно признан и оценен при первоначальной оценке, но последующая оценка не произведена при существенных изменениях условий внешней и внутренней среды (например, в случае существенного обесценения актива), представление и раскрытие информации является недостоверным, а отчетность не может устойчиво выполнять функцию обеспечения пользователей полезной информацией
1	1	0	0	1	Если объект правильно признан и оценен при первоначальной оценке, но последующая оценка не произведена при существенных изменениях условий внешней и внутренней среды (например, в случае существенного обесценения актива), представление и раскрытие информации является недостоверным, а отчетность не может устойчиво выполнять функцию обеспечения пользователей полезной информацией. Поэтому даже в случае подтверждения такой отчетности аудитором, отчетность не может быть признана достоверной
1	1	1	0	0	В случае правильно признания и первоначальной и последующей оценки объектов учета, но неправильного предоставления и раскрытия информации отчетность не достоверна и не может быть подтверждена в ходе аудита
1	1	1	0	1	Даже если объект правильно признан и оценен при первоначальной и последующей оценке, но информация неправильно предоставлена и раскрыта, отчетность не достоверна и не может быть подтверждена в ходе аудита. Но даже если отчетность подтверждена аудитором, она недостоверна

*П – признание объекта; О – оценка при первоначальном признании; К – корректировка оценки (последующая оценка); ПиР – представление и раскрытие; А – подтверждение информации, аудит.

Вышеизложенное представляет обоснование того, что достоверность следует рассматривать как одну из качественных характеристик, обеспечивающих полезность и качество отчетной информации. Такой подход позволяет выделить критерии (условия) достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом возможных комбинаций процедур, которые должны применяться в отношении каждого объекта учета при признании, оценке, раскрытии и подтверждении информации.

2. ПРОБЛЕМА МНОЖЕСТВЕННОЙ ДОСТОВЕРНОСТИ И ПУТИ ЕЕ РЕШЕНИЯ

Требование обеспечения пользователей достоверной информацией о финансовом положении организации, финансовом результате деятельности и движении денежных средств за отчетный период установлено ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ¹ (далее – Закон № 402-ФЗ). Несмотря на наличие этого требования, определение достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и условия, при соблюдении которых отчетность признается достоверной, в Законе № 402-ФЗ не раскрываются.

Определение *достоверной и полной* бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»², которое определяет отчетность как *достоверную и полную*, если она сформирована исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. При этом в целях повышения достоверности и полноты отчетности допускается не только включать дополнительные показатели, но также в исключительных случаях отступать от действующих правил, если их соблюдение не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении и финансовых результатах организации. Следовательно, при наличии уточняющего положения о возможности отступления от установленных правил, достоверность отчетности может быть трактована с точки зрения истинности (реальности) представленной в ней информации. Это приводит к спорам в научной литературе относительно определения достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и условий (критериев) ее формирования, что было рассмотрено в главе 1 настоящего исследования.

Определение достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности как отчетности, сформированной в точном соответствии с требованиями законодательства, соответствует нормативному подходу, который разделяют такие авторы, как В.Г. Гетьман³, Е.Ю. Диркова⁴, О.Е. Орлова⁵, А. Рабинович⁶, Е.Н. Саяпина⁷ и др. Предполагается, что наличие единых общеизвестных правил формирования

¹ О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Финансовый учет : учеб. пособие / под ред. В.Г. Гетьмана. М. : Финансы и статистика, 2008. 637 с.

⁴ Диркова Е.Ю. Годовая бухгалтерская отчетность: достоверность, конфиденциальность, дивиденды // Налоговая политика и практика. 2011. № 3. С. 38–45.

⁵ Орлова О.Е. Отчетность предприятия глазами руководителя // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 4. С. 23–31.

⁶ Рабинович А. Закон «О бухгалтерском учете». Практические вопросы применения // Финансовая газета. 2013. № 14. С. 7; № 15. С. 10–11.

⁷ Саяпина Е.Н. Законодательство о бухгалтерском учете в 2013 году // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 11. С. 56–66.

отчетности, установленных специализированными органами регулирования бухгалтерского учета, позволяет заинтересованным пользователям однозначно толковать информацию, содержащуюся в отчетности. В этом случае **критерием** достоверности отчетности является следование правилам, которые утверждены в системе российских положений по бухгалтерскому учету.

Несмотря на кажущуюся простоту и очевидность, на современном этапе развития теории, методологии и методики бухгалтерского учета в России, данный подход вызывает обоснованные вопросы при его применении. Во-первых, требования законодательства в области бухгалтерского учета нельзя признать совершенными. Во-вторых, они достаточно часто меняются. В-третьих, действующее законодательство допускает альтернативность способов ведения бухгалтерского учета. Поскольку применение различных вариантов учетной политики дает в конечном итоге и различные значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, закономерно возникает вопрос: при любом выбранном варианте из допускаемых законодательством, отчетность все равно будет признана достоверной? Проблема обеспечения достоверности отчетной информации в условиях альтернативности применяемых способов ведения бухгалтерского учета, так или иначе, затрагивалась в трудах таких отечественных ученых, как Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, А.А. Ходырев¹, Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская², А.А. Шапошников, Д.С. Лутов³, И.Ю. Никонова⁴, М.Л. Пятов⁵, И.А. Слободняк⁶, Ю.Н. Снопков⁷, Н.Н. Шишкеедова⁸ и др. Не умаляя важности всех этих вопросов, отметим, что большая часть приведенных публикаций носит, по сути, описательный характер.

Выбор способа ведения бухгалтерского учета осуществляется в учетной политике, поэтому именно учетная политика является той основой, в соответствии с которой ведется бухгалтерский учет с учетом специфики деятельности организации, поэтому требуется взвешенный, обоснованный и квалифицированный подход к ее формированию. На основе совокупности норм пункта 7 ПБУ

¹ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

² Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. Аудит бухгалтерской оценки отчетных показателей // Аудиторские ведомости. 2010. № 6. С. 25–32.

³ Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁴ Никонова И.Ю. Влияние элементов учетной политики на показатели бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2013. № 3. URL: <http://eizvestia.isea.ru>.

⁵ Пятов М.Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. URL: <http://base.garant.ru>.

⁶ Слободняк И.А. Спорные моменты в бухгалтерском учете основных средств // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 9. С. 3–15.

⁷ Снопков Ю.Н. Учетная политика как инструмент реализации профессионального суждения бухгалтера // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 2. С. 12–19.

⁸ Шишкеедова Н.Н. Новый Закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. М.: Налоговый вестник, 2012. 288 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

1/2008 «Учетная политика организации»¹ и пункта 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»², при формировании учетной политики организация реализует требования действующих нормативных документов по направлениям:

- следует тем требованиям нормативных документов, которые не предоставляют возможности выбора способа учета;
- осуществляет выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством по бухгалтерскому учету;
- разрабатывает способ, исходя из требований российского бухгалтерского законодательства или международных стандартов финансовой отчетности, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета;
- разрабатывает способы учета конкретных фактов хозяйственной жизни, отличные от установленных нормативными актами, если соблюдение действующих правил не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Среди названных выше направлений формирования учетной политики особое внимание следует обратить на второй пункт, согласно которому предполагается, что из всего многообразия способов ведения учета организация выбирает те способы, которые более достоверно отражают все факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и отчетности или являются менее трудоемкими (без снижения степени достоверности информации). Отсутствие четких формализованных критериев такого выбора, с одной стороны, расширяет возможности использования профессионального суждения бухгалтера, а с другой – предъявляет повышенные требования к его формированию, поскольку выбор способа ведения бухгалтерского учета, в том числе, классификации и оценки объектов, может по-разному отразить финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации в отчетности.

Анализ требований российских положений по бухгалтерскому учету выявил наличие множества альтернативных способов бухгалтерского учета. Перечислим некоторые из них:

- определение состава инвентарного объекта основных средств, нематериальных активов и поисковых активов (п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»³,

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс».

п. 5 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»¹; п. 10 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»²);

– установление сроков полезного использования основных средств или нематериальных активов (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴, п. 26–27 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁵);

– возможность учета объектов, удовлетворяющих критериям признания основными средствами стоимостью до 40 тыс. р. в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴);

– выбор способа начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴, п. 28 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁵);

– возможность установления повышающего коэффициента не выше 3, используемого при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴, п. 29 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁵);

– выбор способа последующей оценки основных средств, нематериальных активов, поисковых активов (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁴, п. 17 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁵; п. 16 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»⁶);

– способ оценки запасов при списании или ином выбытии (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»³);

– периодичность проведения корректировки оценки финансовых вложений, по которым определяется рыночная стоимость – ежемесячно или ежеквартально (п. 20 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁴);

– способы оценки товаров для организаций розничной торговли – по стоимости их приобретения или по продажным ценам (п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»⁷);

– способы оценки готовой продукции в бухгалтерском балансе – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н⁵);

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс».

– способ оценки незавершенного производства в массовом и серийном производстве – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н⁹);

– порядок признания коммерческих и управленческих расходов посредством включения этих расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) или списанием сумм произведенных расходов непосредственно на счет 90 «Продажи» (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»¹);

– порядок признания выручки от выполнения работ (оказания услуг, продажи продукции) с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом (п. 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации»²);

– и другие.

Для того чтобы проиллюстрировать важность выбора отдельных способов ведения бухгалтерского учета и их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, рассмотрим некоторые альтернативные элементы учетной политики.

1. На основании норм пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и пункта 18 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» организациям *дано право* проводить переоценку основных средств и нематериальных активов. Очевидно, что показатели бухгалтерской отчетности одной и той же организации в случае проведения переоценки будут отличаться от показателей, если переоценка указанных объектов не проводится. Так, если основные средства или нематериальные активы *существенно* обесценились, но в соответствии с выбранной учетной политикой организация не отражает переоценку их стоимости в бухгалтерском учете, то требования нормативных актов по бухгалтерскому учету соблюдены, и бухгалтерская (финансовая) отчетность, с точки зрения соответствия законодательству, составлена достоверно. Однако, поскольку стоимость активов и величина финансового результата в отчетности завышена, то с точки зрения истинности (реальности) представленной в ней информации, отчетность считать достоверной нецелесообразно, несмотря на то, что она составлена в соответствии с требованиями нормативных актов. Может быть и обратная ситуация, когда рыночная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов *существенно* возросла, но в бухгалтерском учете переоценка этих объектов также не проводилась. Следовательно, в бухгалтерской (финансовой) отчетности занижена как стоимость активов организации, так и величина добавочного капитала, не образованного за счет сумм дооценки этих активов.

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

В качестве примера следует привести решение суда А52-4619/20, в соответствии с которым фактическая (первоначальная) стоимость объекта недвижимости составляла 6,5 млн р., а при проведении экспертизы было установлено, что рыночная стоимость спорных объектов недвижимости составляет 98,3 млн р., что в 15 раз больше. В рассматриваемой ситуации первоначальная стоимость объектов недвижимости до проведения переоценки настолько отдалена от их реальной рыночной стоимости, что становится, по сути, бессмысленной.

Приведенный пример со всей очевидностью доказывает, что действующие в определенный период времени учетные правила не всегда могут обеспечить достоверность отчетных данных. Такая отчетность не может быть использована заинтересованными пользователями для принятия экономических решений в отношении организации, следовательно, она становится бесполезной, а система бухгалтерского учета – неэффективной. Или же использование такой информации может повлечь принятие необоснованных решений. На основании вышеизложенного считаем, что отражение в бухгалтерском учете и отчетности результатов переоценки стоимости основных средств является обязательным в случае *существенного* изменения их стоимости.

2. На основании п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организация самостоятельно определяет состав инвентарного объекта основных средств, при этом организация может признавать инвентарным объектом:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Избранный организацией вариант определения инвентарного объекта основных закрепляется в учетной политике организации. Минфин России разъясняет, что в том случае, когда объект основных средств состоит из нескольких частей и сроки использования составных частей объекта одинаковы или не имеют существенного различия, то организация обязана учитывать такое имущество в качестве единого инвентарного объекта (письмо Минфина от 20.01.2009 г. № 03-05-05-01/06). Если же сроки полезного использования частей объекта основных средств существенно различаются, то организация вправе учитывать каждую составную часть объекта основных средств как самостоятельный инвентарный объект (Письмо Минфина России от 06.02.2013 г. № 07-01-06/2596). Следовательно, для того, чтобы учесть разные части основного средства как отдельные объекты, необходимо установить разные сроки их полезного использования. При этом в учетной политике можно установить критерий существенности отличия сроков полезного использования составных частей объекта. Например, различие в сроках полезного использования признается существенным, если оно составляет более 12 месяцев или объекты относятся к разным группам по Общероссийскому классификатору основных средств, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359, и имеют раз-

ное функциональное назначение. Такой порядок позволяет организациям разделять дорогостоящее имущество на несколько объектов и сразу списывать в учете те из них, стоимость которых не превышает 40 тыс. р. (или иного установленного в учетной политике организации лимита).

3. В соответствии с п. 18 ПБУ 6/01, ПБУ 14/2000 организациям предоставлена возможность выбора способа амортизации основных средств и нематериальных активов. Для погашения стоимости активов определяется годовая сумма амортизационных отчислений. Рассмотрим начисление амортизации основного средства стоимостью 1000 тыс. р. и сроком полезного использования пять лет разными способами (табл. 4).

Таблица 4

Способы начисления амортизации основных средств

Год	Линейный способ		Способ уменьшаемого остатка		Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	
	Годовая сумма амортизационных отчислений, тыс. р.	Остаточная стоимость объекта на конец года, тыс. р.	Годовая сумма амортизационных отчислений, тыс. р.	Остаточная стоимость объекта на конец года, тыс. р.	Годовая сумма амортизационных отчислений, тыс. р.	Остаточная стоимость объекта на конец года, тыс. р.
1	200	800	200,0	800	333,33	666,67
2	200	600	160,0	640	266,67	400,00
3	200	400	128,0	512	200,00	200,00
4	200	200	102,4	410	133,33	66,67
5	200	0	409,6	0	66,67	0
<i>Итого</i>	1 000	0	1 000,0	0	1 000,00	0

Как видно из табл. 4, если начисление амортизации основного средства стоимостью 1 000 тыс. р. и сроком полезного использования пять лет осуществляется линейным способом, то сумма начисленной амортизации ежегодно составит 200 тыс. р. Сумма амортизации этого же основного средства при способе уменьшаемого остатка без использования повышающего коэффициента составит в первый год 200 тыс. р., во второй год – 160 тыс. р., в третий год – 128 тыс. р., в четвертый год – 102,4 тыс. р. Годовая сумма амортизационных отчислений в пятый год эксплуатации объекта будет равна остаточной стоимости основного средства на начало пятого года, и составит 409,6 тыс. р. Следовательно, в зависимости от выбранного способа начисления амортизации сумма амортизационных отчислений в пятый год эксплуатации объекта составит при линейном способе 200 тыс. р., а при способе уменьшаемого остатка – 409,6 тыс. р., что в 2 раза больше.

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 6/01, пунктом 29 ПБУ 14/2007 возможно установление размера коэффициента, используемого при начислении амортизации основных средств и нематериальных активов способом уменьшаемого

остатка не выше 3. Исходные условия примера останутся те же, кроме этого, в учетной политике организация установила коэффициент ускорения, равный 3. Расчет суммы амортизационных отчислений и остаточной стоимости объектов приведен в табл. 5.

Таблица 5

Начисление амортизации основных средств
способом уменьшаемого остатка

Год	Способ уменьшаемого остатка		Способ уменьшаемого остатка с учетом коэффициента ускорения 3	
	Годовая сумма амортизационных отчислений, тыс. р.	Остаточная стоимость объекта на конец года, тыс. р.	Годовая сумма амортизационных отчислений, тыс. р.	Остаточная стоимость объекта на конец года, тыс. р.
1	200	800	600,0	400
2	160	640	240,0	160
3	128	512	96,0	64
4	102	410	38,4	26
5	410	0	25,6	0
<i>Итого</i>	1 000	0	1 000,0	0

Как видно из табл. 5, при одинаковом способе начисления амортизации в результате применения коэффициента ускорения сумма начисленных амортизационных отчислений в первый год отличается в три раза (200 тыс. р. без применения коэффициента и 600 тыс. р. с коэффициентом ускорения 3), а в пятый год – в 16 раз (25,6 тыс. р. без применения коэффициента и 409,6 тыс. р. с коэффициентом ускорения 3).

Каждый из допускаемых законодательством способов начисления амортизации имеет свои достоинства и недостатки, поэтому выбор способа начисления амортизации основных средств или нематериальных активов должен осуществляться с точки зрения выполнения стратегических задач организации. Применение линейного метода целесообразно, если предполагается равномерный выпуск продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) и равномерное поступление доходов в каждом отчетном периоде в течение всего срока полезного использования объекта. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или по сумме чисел лет полезного использования эффективен, когда большие объемы продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) производятся в начале срока полезного использования (при достаточно длительном сроке полезного использования).

Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) существенно зависит от выбранного способа начисления амортизации или установления коэффициента ускорения, то существенные колебания себестоимости отсутствуют только при способе пропорционально объему продукции (работ, услуг). В случае, когда продукция (работы, услуги) производится неравномерно, то более целесообразным является способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ,

услуг). При выборе других способов начисления амортизации себестоимость продукции (работ, услуг) искажается, в результате чего она не может являться основой для установления цены на реализуемую продукцию (работы, услуги).

В налоговом учете предусмотрено всего два способа начисления амортизации – линейный и нелинейный, причем в бухгалтерском учете способ начисления амортизации, аналогичный нелинейному в налоговом учете, отсутствует. Поэтому, в целях сближения бухгалтерского и налогового учета организациям более удобно применять линейный способ. В результате, по мнению авторов, налицо недостаточное использование организациями возможностей российских положений по бухгалтерскому учету в части амортизационной политики основных средств, обеспечивающих их активное обновление.

Способ начисления амортизации объектов и (или) установление коэффициента ускорения влияет на сумму амортизационных отчислений, которая, в свою очередь, оказывает влияние на многие показатели отчетности – остаточную стоимость основных средств, расходы и себестоимость продукции (работ, услуг), величину незавершенного производства, остатки нерезализованной готовой продукции и финансовые результаты деятельности организации. Поэтому допускаемая законодательством возможность выбора способа амортизации и установления повышающего коэффициента позволяет организации целенаправленно влиять на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Возникает вопрос, насколько необходимо и оправданно такое многообразие способов начисления амортизации в действующем законодательстве? Если рассматривать погашение стоимости объекта в долгосрочном периоде, то есть в течение всего срока полезного использования, то, на наш взгляд, непосредственно способ начисления амортизации уже не играет столь существенной роли, поскольку стоимость объекта все равно будет перенесена на затраты разных отчетных периодов в течение установленного срока полезного использования этого актива.

4. На основании пункта 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организация самостоятельно устанавливает срок полезного использования объектов при принятии их к бухгалтерскому учету с учетом различных факторов – ожидаемой производительности или физического износа, нормативно-правовых и других ограничений использования объекта и т.д. При определении срока полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета организация может воспользоваться Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1, которым утверждена Классификация основных средств (далее – Классификация основных средств), включаемых в амортизационные группы. При этом Классификация предусматривает срок полезного использования объектов в интервале минимальных и максимальных значений. Соответственно, при установлении срока использования объекта организации вправе применять не только минимально или максимально допустимый срок, но и любой другой срок в интервале этих значений. Например, объект, попадающий в шестую амортизационную группу, может эксплуатироваться от 10 до 15 лет, соответственно, в случае выбора минимального срока стоимость объекта будет погашена в полтора раза быстрее, чем в случае выбора максимально допустимого срока. В результате одинаковые объекты, приобретенные в один момент времени

двумя разными организациями, могут отражаться в бухгалтерском балансе по разной остаточной стоимости, поскольку одна организация установила минимальный срок полезного использования по группе, а другая – максимальный. На наш взгляд, такая «свобода», предоставленная законодательством в установлении сроков полезного использования, не является действительно необходимой. По нашему мнению, необходимо по аналогии с требованиями Приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» осуществлять расчет суммы амортизации объектов основных средств в соответствии конкретным (максимальным, минимальным или каким-либо другим) сроком полезного использования имущества, установленным для соответствующей амортизационной группы.

5. На основании пункта 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы стоимостью до 40 тыс. р. могут учитываться в составе основных средств или материально-производственных запасов. Это может привести к тому, что в бухгалтерском учете и отчетности организации будет числиться только одно основное средство, например, здание, остаточной стоимостью 1 000 тыс. р. При этом основная деятельность организации будет осуществляться с использованием активов стоимостью до 40 тыс. р., которые, при выбранном варианте учетной политики, отражены в составе материально-производственных запасов и списаны в состав затрат при отпуске в эксплуатацию и в сумме дают гораздо большую величину, например, 10 000 тыс. р. На основании пункта 5 ПБУ 6/01 в целях обеспечения сохранности этих объектов в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением, но методика организации такого контроля не установлена, поэтому организации разрабатывают такую методику самостоятельно. На практике, контроль за сохранностью запасов во многих случаях организуется путем отражения их стоимости на каком-либо забалансовом счете, но может быть организован и без забалансового учета, например, в регистрах. В этом случае стоимость фактически используемых объектов в основной деятельности вообще не будет отражена в отчетности.

Поэтому считаем целесообразным использование только качественных критериев признания актива в качестве объекта основных средств или материально-производственных запасов вне зависимости от стоимости.

Приведенные примеры наглядно демонстрируют существенное влияние выбора элемента учетной политики на формирование финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности, раскрываемые в отчетности, и позволяют усомниться в том, что отчетность, сформированная по разным, допускаемым действующим законодательствам вариантам, является одинаково достоверной. Это позволяет утверждать, что допускаемая альтернативность способов ведения учета, в том числе оценки активов, заложенная в российских положениях по бухгалтерскому учету, предоставляет возможность при помощи учетной политики на законных основаниях исказить информацию о стоимости

активов, величине расходов и финансовых результатах в отчетности, или манипулировать этими показателями по усмотрению руководства, тем самым влияя на инвестиционную привлекательность организации.

Одной из задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации. Тогда, если на минуту предположить возможность существования различных учетных пространств, то соответственно в рамках каждого из них мы, возможно, будем иметь *свою* методику, которая будет приводить к *своей* достоверности. Но может ли быть достоверность своя, то есть можно ли для целей бухгалтерского учета в коммерческих организациях считать достоверным одно, а для целей бухгалтерского учета в коммерческом банке или государственном (муниципальном) учреждении – другое? Или может ли быть достоверным один вариант отражения факта хозяйственной жизни в учете крупной организации, а другой вариант в учете у субъекта малого бизнеса?

С научной точки зрения, это нонсенс: достоверность (если она вообще достижима) может быть только одной. Ведь синонимы этого термина – точность, истинность, верность, доказательность, бесспорность знания, доподлинность¹. В данном исследовании мы не ставили задачу определить, что такое достоверность, достижима ли она, с точки зрения бухгалтерского учета, но то обстоятельство, что если один вариант учета дает достоверную информацию, то все иные варианты учета дают информацию, которую мы не можем признать достоверной – для нас очевиден. В противном случае, если мы готовы признать существование такой ситуации множественной достоверности, то мы вынуждены будем признать, что бухгалтерский учет формирует не какую-то истину, а является некой игрушкой в руках у человека с пультом управления.

С одной стороны, рассмотренные примеры позволяют сделать вывод о том, что применение различных вариантов учетной политики дает в конечном итоге и различные значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем, такое заключение вытекает из несколько упрощенного понимания учетной политики, которая представляет собой в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Конечно, как было указано выше, в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех возможных способов. Естественно, что применение различных способов обеспечит различный итоговый результат в виде суммы амортизации, величины расходов и т. д. Но, во-первых, применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. То есть фактически изменение способа представляется невозможным, а следовательно, однажды выбранный

¹ Словарь синонимов русского языка. Практический справочник [Электронный ресурс]. М. : Русский язык, 2011. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/%D0%B4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C.

способ будет применяться и далее, а результат, который будем получен с его применением, может определяться лишь одним значением. Во-вторых, выбор метода начисления амортизации – это, конечно, право хозяйствующего субъекта, но это право отнюдь не означает, что данный выбор осуществляется без какого-либо анализа возможных альтернатив. Следовательно, если на стадии выбора метода возможные варианты суммы амортизации существуют, то после осуществления данного выбора достоверность все равно остается единственно возможной. В-третьих, если затем организация захочет изменить метод начисления амортизации, то фактически это будет считаться изменением учетной политики. В соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» изменение учетной политики должно быть обоснованным. Соответственно, изменить метод амортизации и тем самым получить вторую достоверность – не так и просто. Но если все-таки организация нашла веские причины для изменения учетной политики, то последствия этого шага оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности *ретроспективно*, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Таким образом, в отчетности, а именно основываясь на ее информации, пользователи будут принимать свои управленческие решения, все равно будет отражена та единственная достоверность, которая является возможной для конкретного хозяйствующего субъекта.

Что же касается содержания Международных стандартов финансовой отчетности, то, несмотря на наличие гораздо больше количества вариантов учета конкретных объектов, существенных оснований для искажения информации они все равно не дают. Например, п. 60 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» прямо гласит, что используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую

структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива¹. При этом метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Таким образом, организация не просто выбирает какой-либо вариант учета определенного объекта из имеющихся и закрепляет его в учетной политике, но *обоснованно* делает свой выбор. И именно эта обоснованность и является обстоятельством, обеспечивающим субъективную (персональную) достоверность, отражающую уверенность субъекта в правильности своей оценки того или иного события². В этой связи хотелось бы заметить, что те послабления, которые даются российскими нормативными правовыми актами различным субъектам в отношении определенных объектов – недопустимы. Так, субъекты малого предпринимательства, не являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированными некоммерческими организациями, вправе не применять семь действующих в настоящее время положений по бухгалтерскому учету:

- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»;
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»;
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»;
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»;
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»;
- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

По нашему мнению, если коммерческие организации обязаны признавать в отчетности отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 18/02, а также оценочные обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010, то делать это должны все коммерческие организации независимо от их размера и принадлежности каким-либо видам экономической деятельности. Только отчетность с включением в нее данной информации является достоверной. Если же субъект малого бизнеса освобожден от обязанности применения ПБУ 18/02 и ПБУ 8/2010 и раскрытия соответствующей информации в отчетности, и при этом он воспользовался этим правом, то при условии, что такие объекты бухгалтерского учета у него возникают и существуют, отчетность, сформированную с учетом обозначенных исключений, нельзя признана достоверной, ибо достоверна она только с учетом показанных сумм отложенных

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

² Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. М. : Советская энциклопедия, 1969–1978. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/85596/Достоверность>.

налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и оценочных обязательств. Их пропуск лишь по причине того, что организация относится к субъектам малого предпринимательства, по нашему мнению, не допустим, ибо явная причинно-следственная связь между объемом хозяйственных операций и низкой значимостью информации о соответствующих объектах не доказана. Льгота была предоставлена лишь для упрощения учетных процедур, но это не обеспечивает достоверности информации отчетности. Аналогичный вывод можно сделать и в отношении изменений, внесенных в ряд положений по бухгалтерскому учету Приказом Минфина России от 16 мая 2016 г. № 64н. Например, в пункт 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» внесены изменения, в соответствии с которыми резерв под снижение стоимости материальных запасов вправе не создавать организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Предоставление возможности не применять семь положений по бухгалтерскому учету коммерческим организациям – субъектам малого предпринимательства выглядит особенно нелогично в условиях совершенствования методологии бухгалтерского (бюджетного) учета государственного сектора и сближения с требованиями не только российских положений по бухгалтерскому учету, но и положениями международных стандартов финансовой отчетности.

Например, Приказом Минфина России от 29.08.2014 г. № 89н¹ в Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению внесены поправки, согласно которым данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность субъектов сектора государственного управления формируются с учетом существенности фактов хозяйственной жизни, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения и имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год (событием после отчетной даты). Данная формулировка дословно повторяет определение события после отчетной даты из п. 3 ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», что демонстрирует небольшой шаг в сторону совершенствования методологии и сближения бухгалтерского учета в коммерческих организациях и секторе государственного управления. Примеров существования подобных различий, послаблений, льгот в нормативно-правовых актах, регулирующих отдельные аспекты бухгалтерского учета – достаточно большое количество.

Можно бесконечно долго спорить о том, как правильно формировать стоимость активов, как распределять расходы, в какой момент признавать доходы,

¹ О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 29.08.2014 г. № 89н // СПС «КонсультантПлюс».

то есть решать проблемы методического плана. Но основные теоретические устои, сформированные в рамках теории бухгалтерского учета, непоколебимы. Схема активного счета одинакова и в бухгалтерском учете, который ведется в коммерческой организации, и в бухгалтерском учете, который ведется в государственном (муниципальном) учреждении. Общий вид оборотно-сальдовой ведомости или карточки счета также не зависит от того, какой план счетов применяется. Да и требования, предъявляемые к учету, также одинаковы.

В настоящем исследовании речь идет о существовании *единой (глобальной)* теории бухгалтерского учета как внутренне дифференцированной, но целостной системы знания, которую характеризуют логическая зависимость одних элементов от других, выводимость содержания теории из некоторой совокупности утверждений и понятий по определенным логико-методологическим принципам и правилам¹.

Единая теория бухгалтерского учета не является отражением действительности или обобщением практического опыта в какой-либо сфере деятельности, но отличается от него:

- достоверностью содержащегося в ней научного знания, получаемого в соответствии с существующими научными стандартами и выражающегося в его внутренней непротиворечивости, реализации проверки на истинность и т.д.;
- обобщенным описанием исследуемых в ней явлений, формулированием общих единых законов, которые не только описывают и объясняют исследуемые явления, но дают возможность предсказывать новые, еще не изученные факты;
- выделением в составе теории бухгалтерского учета как исходных утверждений, так и утверждений, получаемых логическим путем.

В процессе развития теории бухгалтерского учета существовало множество теорий бухгалтерского учета, основанных на различных принципах и подходах – позитивная теория бухгалтерского учета, макроэкономическая теория бухгалтерского учета, микроэкономическая теория бухгалтерского учета, материалистическая теория бухгалтерского учета, психологическая (бихевиористическая) теория бухгалтерского учета и др.

По нашему мнению, все частные теории или группы теорий являются подсистемами системы *единой* теории бухгалтерского учета, в границах которой отдельные понятия, гипотезы и законы, присущие каждой отдельной подсистеме, утрачивают прежнюю автономность и становятся элементами целостной системы.

А значит, на начальных этапах создания единого учетного пространства, и в этом следует согласиться с Т.П. Карповой², необходимо:

- создать единую методологическую основу учетного пространства;
- создать единое методическое обеспечение процедур в рамках учетного пространства.

¹ Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.А. Ивина. М. : Гардарики, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1215/Теория.

² Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.

В противном случае при сохранении отличий подсистемы бухгалтерского учета коммерческих организаций и организаций государственного сектора экономики будут все более отрываться от друга методологически и методически, утрачивать связи друг с другом, что возможно вообще приведет к разрушению системы бухгалтерского учета. Ведь сложившаяся сегодня в национальной учетной системе ситуация – это прямой путь к множественной достоверности, которая на самом деле является недостоверностью, и более того, она – множественная достоверность – не предполагается единой теорией бухгалтерского учета. А методы принятия управленческих решений просто не могут существовать в рамках множественной достоверности, ибо они предполагают четкое наличие ограничений и критерия оптимальности вырабатываемого решения. Принимать решение, элементарно основываясь на сумме прибыли, которая сегодня определяется одной величиной, а завтра – другой – не сможет ни один пользователь, а, главное, не захочет ни один пользователь. Ведь риски неверных решений в этом случае многократно возрастают.

Более того, проблема множественной достоверности не всегда может быть решена за счет качественного и количественного раскрытия информации. Например, пункт 6 Приказа № 66¹ позволяет субъектам малого предпринимательства ограничить объем годовой отчетности балансом и отчетом о финансовых результатах, составленным по упрощенным формам (без детализации показателей по статьям). На наш взгляд, формирование показателей отчетности только по группам статей снижает информативность отчетности и не позволяет провести качественный анализ финансово-хозяйственной деятельности организации. В приложениях к балансу и отчету о финансовых результатах допускается приводить только наиболее *важную информацию*, при отсутствии которой невозможно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности. При этом суждение о том, какая информация является настолько важной, что при ее отсутствии невозможно оценить финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, лежит в области субъективного суждения лица, ответственного за составление отчетности, то есть его профессионализма и его *добросовестности*. А раз информационная система предоставляет такую некачественную информацию, то кто же захочет содержать такую систему, которая не приносит пользы, а наоборот лишь запутывает пользователя?!

Итак, главный вывод по исследованию, приведенному в главе 2 настоящей работы, по нашему мнению, состоит в том, что единое учетное пространство сегодня не просто возможно, но оно *необходимо*. Очевидно, что процесс его создание достаточно сложен, он предполагает множество согласований, в том числе и с требованиями МСФО, ведь как было отмечено выше, наука над государством и вне государства, а в бухгалтерском учете роль таких наднациональных стандартов как раз выполняют международные стандарты, требования которых необходимо принимать во внимание. От успеха этой деятельности во многом зависит будущее бухгалтерского учета в нашей стране.

¹ О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н // СПС «КонсультантПлюс».

3. ОЦЕНКА КАК ВАЖНЕЙШИЙ ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЙ ДОСТОВЕРНОСТЬ

В современных условиях развития рыночных отношений для всех организаций независимо от организационно-правовой формы хозяйствования и отраслевой принадлежности возрастает роль и значение своевременной оценки активов и обязательств. Практика последних лет показала, что оценка может быть весьма эффективным инструментом решения целого ряда важных вопросов: учета интересов акционеров хозяйственных обществ и самих обществ как субъектов экономических отношений; формирования увеличенных уставных капиталов; учета интересов хозяйствующих субъектов в условиях государственного регулирования отдельных видов цен и тарифов.

Оценка активов широко используется при принятии таких стратегически важных для организации задач, как формирование имущественного комплекса организации; управление капитализацией компании; формирование кредитной истории предприятия; формирование новых продуктовых направлений. Кроме того, механизмы оценки активно используются в текущей деятельности предприятия: для организации коммерческого использования имущественного комплекса организации; работы по кредитным программам; формирования оптимальной налоговой политики организации; организации системы бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

Как метод бухгалтерского учета оценка является предметом научных дискуссий. Проблемы оценки активов и обязательств актуальны априори, так как учитывают всю совокупность рыночных факторов: фактор времени, фактор риска, рыночную конъюнктуру, уровень и модель конкуренции, экономические особенности оцениваемого объекта. Основная проблема оценки в учете заключается в том, что предложенные нормативными документами, варианты оценивания до сего времени не решают проблем практики учета и не отвечают требованиям пользователей, что подтверждается многочисленными фактами нарушений установленных правил оценки, необоснованным, с точки зрения экономической целесообразности, выбором варианта оценки. Представляется, что как элемент метода бухгалтерского учета оценка требует более глубокого исследования в аспекте решения задач, стоящих перед учетом.

Актуальность вопросов оценки для российских предприятий дополнительно возрастает и в связи с тем, что на протяжении длительного периода в российской экономической системе наблюдаются инфляционные процессы, что является дополнительным фактором, оказывающим влияние на оценку активов и обязательств.

В настоящий момент применение инструментария оценки в повседневной деятельности предприятия становится осознанной необходимостью. Оценка используется при принятии таких стратегически важных для предприятия задач,

как формирование имущественного комплекса предприятия; управление капитализацией компании; формирование кредитной истории предприятия; формирование новых продуктовых направлений.

Кроме того, механизмы оценки активно используются в текущей деятельности предприятия:

- для организации коммерческого использования имущественного комплекса предприятия;
- работы по кредитным программам;
- формирования оптимальной налоговой политики организации;
- организации системы бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

При этом необходимо четко понимать, что оценка – это многозначный термин, используемый для обозначения нескольких совершенно несвязанных друг с другом процессов. Например, в качестве синонимов оценки словарь синонимов приводит следующие термины: критика, суд; таксировка, отклик, кларк, признание, квалиметрия, котировка, рассуждение, аттестация, восприятие, отзыв, рейтинг, понимание, мнение, бонитировка, рецензия, расценка, вальвация, впечатление, отметка, восприятие, эвальвация, расценивание, таксирование, бонитирование, балл, анализ, мониторинг, таксация, отношение. Очевидно, что далеко не все из указанных синонимов имеют даже четкое количественное выражение, а используются в том числе и в случаях, когда под оценкой понимают вербальное отношение к какому-либо объекту (например, критика, рецензия, отклик, понимание, рассуждение, впечатление, отношение, мнение, восприятие, суд). В других случаях под оценкой понимается все-таки конкретное количественное измерение какого-либо объекта, что делает возможным ее применение именно в бухгалтерском учете, основанном все-таки на количественном измерении.

Именно такая классификация прослеживается на основе определений оценки, данных, например, в Толковом словаре Д.Н. Ушакова, в котором выделены два основных подхода к оценке:

- назначенная или определенная кем-нибудь стоимость, цена;
- мнение, суждение, высказанное о качествах кого или чего-нибудь¹.

С философской точки зрения, оценка – это высказывание, устанавливающее абсолютную или сравнительную ценность какого-то объекта. Это сложнейшая философская категория, понять смысл которой можно только в том случае, если собственно исследователь уже владеет знанием большей части философских методов.

Например, в философском словаре под редакцией А.А. Ивина указывается, что понятие оценки может быть прояснено путем противопоставления его дескриптивному (описательному) высказыванию, а также с помощью исследования внутренней структуры оценок и их видов².

¹ Толковый словарь [Электронный ресурс] / сост. Д.Н. Ушаков. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/917970>.

² Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.А. Ивина. М. : Гардарики, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/891/ОЦЕНКА.

Оценка является выражением ценностного отношения утверждения к объекту, противоположного описательному, или истинностному, отношению. В случае истинностного отношения отправным пунктом сопоставления утверждения и объекта является последний; утверждение выступает как его описание. В случае ценностного отношения исходным является утверждение, выступающее как образец, стандарт. Соответствие ему объекта характеризуется в оценочных понятиях. Позитивно ценным является объект, соответствующий высказанному о нем утверждению, отвечающий предъявленным к нему требованиям.

Будучи важнейшей философской категорией, оценка включает следующие части, или компоненты:

- субъект оценки – лицо (или группа лиц), приписывающее ценность некоторому объекту;
- предмет оценки – объект, которому приписывается ценность, или объекты, ценности которых сопоставляются;
- характер оценки – абсолютная и сравнительная;
- основание оценки – то, с точки зрения чего производится оценивание.

Не все эти части находят явное выражение в конкретной оценке, но все они являются обязательными. Без любой из них нет оценки и, значит, нет фиксирующего ее оценочного высказывания.

При этом интересным является то, что с точки зрения философии не очень верно применять к оценке такие прилагательные, как истинная или ложная оценка. Истина характеризует отношения между описательным высказыванием и действительностью. Оценки не являются описаниями. Они могут характеризоваться как целесообразные, эффективные, разумные, обоснованные и т.п., но не как истинные или ложные. С точки зрения бухгалтерского учета, как и, пожалуй, любой другой, прежде всего, количественной оценки, такой подход кажется более чем спорным, однако можно согласиться с тем, что оценка сама вряд ли является критерием истинности чего-либо.

Тем не менее споры по поводу приложимости к термину оценка терминов «истинно» и «ложно» имеют место. При этом во многом они связаны с распространенностью двойственных, описательно-оценочных высказываний, которые в одних ситуациях функционируют как описания, а в других как оценка.

Однако это когда речь идет о философском смысле категории оценка. Когда же о ней говорят, как о действии по измерению, в том числе экономических процессов, то, с одной стороны, суть данного процесса гораздо проще, но, с другой стороны, это не отменяет всей сложности проводимых оценок в рамках экономической активности субъекта.

Более того, и в экономических исследованиях, когда говорят об оценке, то имеют в виду отнюдь не одним и те же процессы. Например, оценка стоимости предприятия (оценка бизнеса) – представляет собой упорядоченный, целенаправленный процесс определения в денежном выражении стоимости предприятия с учетом потенциального и реального дохода, приносимого им в определенный момент времени в условиях конкретного рынка. Особенностью процесса оценки стоимости предприятия, несомненно, является ее рыночный характер. Это означает, что оценка стоимости предприятия не ограничивается учетом

лишь одних затрат на создание или приобретение оцениваемого объекта, она обязательно учитывает всю совокупность рыночных факторов: фактор времени, фактор риска, рыночную конъюнктуру, уровень и модель конкуренции, экономические особенности оцениваемого объекта. При этом подходы и методы, используемые при оценке, определяются, в зависимости, как от особенностей процесса оценки, так и от экономических особенностей оцениваемого объекта, а также от целей и принципов оценки.

И совсем иной смысл закладывается в категорию оценка, когда говорят о ней, как об одном из элементов метода бухгалтерского учета. Классически считается, что оценка – как элемент метода бухгалтерского учета представляет собой способ денежного выражения имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за текущий и отчетный период по предприятию в целом при составлении отчетности и баланса¹.

Один из ведущих современных теоретиков бухгалтерского учета М.И. Кутер дает следующее определение оценки: оценка это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в бухгалтерский баланс и в отчет о прибылях и убытках². Достоинством данного определения является, по нашему мнению, то обстоятельство, что акцент в нем делается именно на оценке, которая будет использоваться при представлении информации в формах бухгалтерской отчетности. То есть при всем многообразии существующих в современных экономических системах оценок, оценкой с точки зрения бухгалтерского учета будут признаны только те, которые найдут отражение в отчетности. Определение всех других оценок (например, определение кадастровой стоимости) хотя и обозначается тем же термином, но вряд ли соответствующие процессы могут быть признаны бухгалтерскими процедурами

Во многом аналогичного мнения придерживается Я.В. Соколов, который считает, что оценка это способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный³.

Зарубежные авторы, в частности Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, утверждают, что оценка это присвоение численных значений объектам и событиям по определенным правилам⁴. При анализе данного определения хотелось бы сконцентрировать внимание на двух основных моментах. Во-первых, под оценкой понимается в том числе и присвоение значений. То есть уже на уровне определения предполагается не только документальная основа оценка, но некоторый элемент субъективизма в оценке. Но в то же время указывается на необходимость использования правил (стандартов) при определении оценки, что будет обеспечивать их единообразие.

¹ Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 544 с.

² Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2007. 592 с.

³ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2003. 496 с.

⁴ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2000. 576 с.

В работе Е.А Мизиковского¹ дается следующее определение: оценка это денежное измерение имущества организации и источников его формирования. Н.П. Любушина трактует ее как способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем стоимостном измерителе, единицей которого является рубль. Способ выражения экономических событий (явлений) в денежном измерителе для выявления динамики изменения анализируемых показателей².

Таким образом, некоторые авторы рассматривают оценку как процесс определения денежных сумм, а другие – как способ перевода из натурального измерителя – в денежный.

Итак, налицо двойственная характеристика оценки в бухгалтерском учете. То есть ряд авторов акцентируют внимание на понятии оценки как денежного измерителя (числового значения). Другие же авторы говорят о ней как о способе формирования соответствующей информации.

Следует также отметить, что разными авторами по-разному трактуются объекты оценки: имущество организации и источники его формирования, элементы финансовой отчетности, учетные объекты, объекты и события, активы, объекты бухгалтерского учета и экономические события или явления.

Некоторые ученые, говоря об оценке, акцентируют внимание на ее связи с бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах. Другие авторы в определении оценки обращают большее внимание на ее правила и способы определения.

Однако для нас очевидно, что точность данных бухгалтерского учета зависит от правильности оценки хозяйственных средств. Основные требования, предъявляемые к оценке, – ее реальность и единство. Реальность оценки обеспечивает точность денежных показателей, отражение в них действительной величины объектов учета.

Субъекты хозяйствования обязаны обеспечить достоверную оценку своих активов и пассивов в соответствии с рыночной конъюнктурой, сложившейся ко времени составления бухгалтерской отчетности. Оценка осуществляется путем подсчета фактически произведенных расходов или подлежащих оплате обязательств. Но в то же время устойчивое и значительное изменение рыночных цен на отдельные виды ранее приобретенных средств предприятий приводит к необходимости их переоценки. Благодаря переоценке стоимость объектов учета доводится до их реальной, объективно установившейся на рынке величины. Переоценку имеют право осуществлять все субъекты хозяйствования независимо от форм собственности, структуры управления и величины стоимости их активов. Но в то же время при проведении оценки необходимо обязательное соблюдение принципа единства оценки, который заключается в единообразном денежном измерении средств на всех предприятиях на протяжении длительного периода.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность составляется исключительно с использованием денежного измерителя, то есть в денежной единице, принятой на

¹ Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. Аудит бухгалтерской оценки отчетных показателей // Аудиторские ведомости. 2010. № 6. С. 25–32.

² Любушин Н.П. Теория бухгалтерского учета. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 312 с.

территории страны в качестве единого платежного средства (в национальной валюте). При этом в соответствии с российским законодательством установлен единый порядок оценки имущества:

- предприятие осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях;
- записи в бухгалтерском учете по валютным счетам предприятия, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей;
- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятию допускается вести в суммах, округленных до целых рублей, возникающие при этом суммовые разницы, могут быть отнесены на результаты хозяйственной деятельности предприятий.

Главный феномен оценки заключается в том, что с одной стороны оценка абсолютно точное количественное понятие, а с другой стороны – она определяется на конкретный момент времени и актуальна короткий промежуток времени. В этом быстром устаревании и есть основная проблема и основной феномен оценки, по нашему мнению. При этом из этого утверждения наглядно вытекает принципиальная возможность существования не одного, а нескольких подходов к оценке одного и того же объекта, что делает возможным проведение определенной классификации видов оценок, применяемых в том числе и в бухгалтерском учете.

Анализ отечественных и зарубежных источников по вопросу классификации оценки свидетельствует о большом разнообразии применяемых классификационных признаков, используемых в бухгалтерском учете. В частности, оценки, применяемые в бухгалтерском учете исходя из возможностей одновременного их использования, рекомендуются подразделять на совместимые и несовместимые, а в зависимости от порядка их установления – на регулируемые и нерегулируемые.

Совместимыми являются оценки, которые могут применяться в одном отчетном периоде одновременно, а несовместимыми – не являющиеся таковыми. При этом при расчете экономических показателей в методике расчета может быть заложено использование, по нашему мнению, несовместимых оценок, но в этом случае необходимо обеспечить хотя бы преемственность самих расчетов. Например, при расчете коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы осуществляем сопоставление выручки от продажи продукции со средней за период величиной дебиторской задолженности. При этом выручка в отчетности в соответствии с российскими правилами показывается в оценке-нетто, а величина дебиторской задолженности – с учетом суммы НДС, которая должна быть получена от поставщика. Кроме того, несовместимость оценок в одном и том же периоде может выступать у различных организаций в том случае, если они используют различную учетную политику.

Исходя из способа формирования (расчета) показателей для целей составления бухгалтерской отчетности оценки рекомендуется подразделять на системные и внесистемные. Системные оценки формируются на счетах бухгалтерского учета, а для внесистемных оценок требуются дополнительные расчеты. Наиболее ярким примером здесь может служить оценка кадастровой стоимости объектов недвижимости. С одной стороны, данный показатель, безусловно, можно признать оценкой. С другой стороны, в настоящее время не существует методики, в соответствии с которой имела бы возможность отражения кадастровой оценки в бухгалтерском учете. Она служит базой для расчета других показателей, отражаемых в учете (например, суммы налога на имущество), но при этом сама в учете не отражается.

Необходимость проведения переоценок основных средств, по мнению ученых, вызвана рядом факторов:

- развитием научно-технического прогресса и роста производительности труда;
- инфляционными процессами;
- покупательной способностью денежных единиц;
- адекватной текущему моменту рыночной стоимостью.

В экономической литературе вопросам оценки активов, а также их переоценки, посвящены работы многих специалистов, которые по-разному рассматривают проблему последующей оценки активов. Такие работы были датированы еще XIX в. В частности, Э. Леотэ, А. Гильбо, Ю. Идзири Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда и другие считают целесообразным применение в бухгалтерском учете исторической или первоначальной стоимости¹.

Современные российские специалисты, в том числе В.В. Ковалев, Я.В. Соколов и другие считают целесообразным использовать восстановительную или переоцененную стоимость. При этом Р.Г. Каспина, А.С. Логинов рассматривают переоценку основных средств как результат инфляционных процессов и необходимый инструмент, позволяющий реально отразить капитал фирмы².

Практика последних лет показала, что переоценка может быть весьма эффективным инструментом решения целого ряда важных вопросов: учета интересов акционеров хозяйственных обществ и самих обществ как субъектов экономических отношений; формирования увеличенных уставных капиталов; учета интересов хозяйствующих субъектов в условиях государственного регулирования отдельных видов цен и тарифов.

Интересы предприятий как хозяйствующих субъектов и интересы акционеров (участников) не совпадают. Акционеры (участники) заинтересованы в максимально возможной величине дивидендов, тогда как предприятие заинтересовано в максимальной величине оборотных средств и средств, направляемых на модернизацию производства и на оплату труда, причем общие экономические показатели

¹ Гульпенко К.В. Проблемы современной экономики [Электронный ресурс] // Экономические проблемы регионов и отраслевых комплексов. 2009. № 4. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Каспина Р.Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2007. 204 с.

деятельности предприятий определяются по данным бухгалтерского учета. В условиях, когда налоговый и бухгалтерский учет амортизации основных средств (в силу ряда требований главы 25 Налогового Кодекса РФ¹) не совпадают, после проведения переоценки финансовый результат деятельности организации может оказаться как больше, так и меньше, нежели в ситуации без проведения переоценки, а соответственно акционеры могут получить больший или меньший размер дивидендов при проведении переоценки первоначальной стоимости основных средств. Соответственно сами предприятия могут столкнуться с ситуацией излишнего выбытия активов, и наоборот получения дополнительных источников их формирования. Именно за счет переоценки происходит сбалансированное решение, удовлетворяющее интересы акционеров и предприятий как хозяйствующих субъектов.

В настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01² коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. 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. Однако при решении вопроса о переоценке во внимание принимаются их регулярность и принцип существенности, при котором последующая оценка существенно не отличалась бы от текущей стоимости.

В настоящее время переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. В то же время согласно п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в редакции, действующей до 01.01.2006 г., переоценка основных средств могла быть произведена путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 № 147н были внесены изменения в п. 15 ПБУ 6/01, вступившие в силу, начиная с бухгалтерской отчетности 2006 г., в соответствии с которыми способы переоценки объектов основных средств не устанавливаются.

Таким образом, с 2006 г. нормативно не регулируются обязательные к применению методы пересчета первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и организация вправе самостоятельно выбрать способ переоценки основных средств. При этом Приказ Минфина России от 12.12.2005 г. № 147н не содержит запрета на применение ранее установленных способов переоценки, в том числе индексного метода. Так, проведение переоценки объектов основных средств является правом, а не обязанностью коммерческих организаций.

Методы проведения переоценки определены в п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом МФ

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс».

РФ от 13.10.2003 г. № 91н.¹ В соответствии с ним организации имеют право самостоятельно определять метод переоценки основных средств.

На практике наиболее часто применяются два подхода к проведению переоценки: индексный метод и метод прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Метод индексации предусматривает корректировку первоначальной балансовой стоимости основных средств на основании рассчитываемых Росстатом индексов-дефляторов. Принимая во внимание то, что указанные индексы-дефляторы в настоящее время официально не публикуются, организация имеет право самостоятельно разработать индексы для переоценки. Однако у данного метода есть один большой недостаток, состоящий в отсутствии даже попытки учета особенностей конкретных объектов основных средств и режима их использования. Проводимая переоценка основных средств на основе неких универсальных коэффициентов также вносит ценовую диспропорцию. Имеются проблемы в подходах оценки, которые должны решить специалисты и ученые, например методы оценки должны быть адаптированы к рыночной ситуации и т. д.

Метод прямой переоценки состоит в пересчете стоимости отдельных элементов основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам на новые объекты, аналогичные оцениваемым. Определение рыночной цены приведено в Федеральном законе «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ². При этом под рыночной стоимостью является наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства. Естественно, что существуют и иные определения рыночной цены.

Однако основная проблема, возникающая при использовании соответствующего подхода, состоит во множественности оценок, которые существуют на рынке и каждая из которых может быть признана рыночной ценой. А значит, при проведении оценки необходимо ориентироваться на ее теоретическую основу, в качестве которой выступают принципы оценки. Именно в случае следования всем основным принципам затем можно будет сделать вывод о достоверности полученной оценки.

Итак, теоретическую основу оценки составляют ее принципы, которые условно можно систематизировать в три группы:

- принципы, обеспечивающие интересы пользователя в результатах оценки (прежде всего, полезность);
- принципы, основанные на использовании для целей оценки результатов использования соответствующих активов (например, принцип доходности, предельной производительности, сбалансированности, пропорциональности);

¹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об оценочной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

– принципы, обусловленные необходимостью учета для целей оценки факторов внешней среды (в том числе принципы соотношения спроса и предложения, соответствия, регрессии, прогрессии, конкуренции, зависимости от внешней среды, изменения стоимости, экономического разделения, наилучшего и наиболее эффективного использования).

Именно на основе указанных принципов и строится большая часть современных методов оценки, в том числе доходный, затратный, метод дисконтированных оценок, сравнительный метод. Исследовать каждый из них в данной работе не представляется целесообразным, поскольку про них написаны десятки специализированных работ. Единственное, что считаем необходимым отметить это то, что в результате применения каждого из методов оценщик получает в качестве результата расчетную величину, которая в любом случае является условной.

Таким образом, в настоящее время существует достаточно развитая теория оценки. Однако применение соответствующих положений на практике всегда вызывает трудности, многие из которых были описаны выше. В том числе, одна из основных проблем – это проблема субъективизма оценки, которую сегодня пытаются решить широким введением в оборот понятия «справедливая стоимость».

Из российских теоретиков бухгалтерского учета применение справедливой стоимости, возможной для отражения в учете, рекомендовал М.И. Кутер¹. Однако, как отмечали другие авторы, использовать этот вид оценки на практике достаточно сложно, даже исходя из ее определения. Справедливая стоимость характеризуется суммой денежных средств или их эквивалентов, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Конечно, на сегодняшний день МСФО дает несколько иную трактовку справедливой стоимости, но суть ее передана верно².

Особую актуальность приобретает вопрос определения оптимальной модели оценки различных объектов бухгалтерского учета, которая наилучшим образом отвечает критериям реальной ценности актива или обязательства.

В течение длительного времени элементы финансовой отчетности оценивались по исторической стоимости. За последние десятилетия ситуация начала стремительно меняться, что было вызвано появлением новых более сложных форм финансовых инструментов и финансирования компаний. Стало ясно, что стоимость оцениваемого объекта определяется, прежде всего, ожидаемой экономической выгодой от его использования. То есть цена, которую готов уплатить покупатель за объект сегодня, зависит от финансовых потоков, которые он рассчитывает получить от него в будущем. Подобные процессы определили разнообразие используемых в современных системах учета видов оценок. Среди них в последнее время особое внимание специалисты уделяют использованию справедливой стоимости на различных участках учета.

¹ Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 544 с.

² Каспина Р.Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2007. 204 с.

По нашему мнению, оценка элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости – положительный момент для экономики в целом, так как соответствующие показатели более достоверно формируют финансовую отчетность организации, а также позволяют приблизить национальные стандарты нашей страны к МСФО. Однако вопрос целесообразности и реальности внедрения оценки по справедливой стоимости в России все еще требует углубленного изучения.

Для успешного внедрения оценки активов и обязательств по справедливой стоимости необходимо, прежде всего, усовершенствовать ее теоретическую базу; определить участки в учете, на которых ее использование экономически целесообразно; разработать/уточнить инструментарий по практическому применению данной оценки.

Вопросу применения справедливой стоимости при оценке активов и обязательств компании посвящен целый ряд исследований. Своими корнями данный термин в современном его понимании уходит в 30-е гг. XIX в., когда Б. Грэм стал использовать его как основу при принятии решений в биржевых операциях.

Наряду с достаточно глубокой проработанностью проблемы имеет место дискуссионность, а в некоторых случаях и противоречивость подходов к оценке активов и обязательств по справедливой стоимости. Наблюдается субъективизм при определении роли и места оценки по справедливой стоимости в процессе реформирования бухгалтерского учета. Такие вопросы, как готовность российской экономики к внедрению и использованию справедливой стоимости, специфика определения справедливой стоимости в разрезе различных активов и обязательств в условиях кризиса, оценка рисков, сопряженных с ее применением на соответствующих участках учета, до сих пор остаются открытыми. Дальнейшего развития требует и понятийный аппарат.

Несмотря на популярность оценки по справедливой стоимости, взгляды ученых и практиков на вопрос целесообразности ее применения в учете различных активов и обязательств довольно противоречивы. Тем не менее, в последние годы мировое сообщество предпринимает существенные шаги по переходу на ее повсеместное внедрение, так как теоретически эта оценка признана наиболее презентабельной и наилучшим образом отражающей действительную ценность активов и обязательств.

Для создания единой основы измерений по справедливой стоимости (т.е. множества подходов к измерению, консолидированных в единый стандарт), чтобы упростить и упорядочить применение справедливой стоимости на практике. Под справедливой стоимостью в соответствии с требованиями указанного стандарта понимается цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (т.е. выходная цена) независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. Однако внедрение использования справедливой стоимости в отношении основных внеоборотных активов, финансовых инструментов представляющее собой важнейший резерв повышения качества финансовой отчетности, станет положительным шагом на пути к формированию и представлению достоверной и актуальной информации.

4. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ АКТИВОВ КАК ЭЛЕМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Проведенное исследование показало наличие большого количества работ, посвященных переоценке основных средств и нематериальных активов и учету результатов переоценки. Среди множества современных трудов, посвященных проблематике переоценки, можно выделить работы авторов: А.С. Аль-Дахера¹, М.М. Антиповой, М.С. Антипова², Е.Е. Головановой³, Р.Е. Грачевой⁴, И.Д. Деминой⁵, И. Игнатьевой⁶, Н.А. Илюхиной⁷, Е.В. Орловой⁸, О.Н. Ремизовой⁹, Е. Руновой¹⁰, К. Рыжкова¹¹, В. Семенихина¹², Л.В. Сотниковой¹³, Ю.Л. Терновка¹⁴, С.О. Титовой¹⁵, В. Федоровича¹⁶, К.С. Шириковой¹⁷. В своих исследованиях ав-

¹ Аль-Дахер А.С. Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы [Электронный ресурс] // МСФО и МСА в кредитной организации. 2013. № 1. С. 26–33. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Антипова М.М., Антипова М.С. Переоценка основных средств: правила отражения в учете и отчетности [Электронный ресурс] // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2011. № 6. С. 50–57. URL: <http://base.consultant.ru>.

³ Голованова Е.Е. Переоценка объектов основных средств [Электронный ресурс] // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 21. С. 23–30. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁴ Грачева Р.Е. Выбытие основных средств после переоценки [Электронный ресурс] // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 15. С. 44–48. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁵ Демина И.Д. Переоценка основных средств и ее отражение в бухгалтерском учете отечественных организаций [Электронный ресурс] // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2013. № 6. С. 20–25. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁶ Игнатьева И. Переоценка ценностей. Методика и практика бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Финансовая газета. 2012. № 11. С. 11; № 12. С. 10. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁷ Илюхина Н.А. Порядок переоценки объектов нематериальных активов // Аудиторские ведомости. 2009. № 7.

⁸ Орлова Е.В. Проведение и отражение результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] // Российский налоговый курьер. 2011. № 24. С. 76–85. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁹ Ремизова О.Н. Переоценка внеоборотных активов в бухгалтерском и налоговом учете за 2011 год // Современный бухучет. 2011. № 10. С. 3–6.

¹⁰ Рунова Е. Переоцениваем основные средства // Налоговый учет для бухгалтера. 2012. № 7. С. 43–52.

¹¹ Рыжков К. Переоценка основных средств // Аудит и налогообложение. 2014. № 10. С. 14–17.

¹² Семенихин В.В. Переоценка в учетной политике на 2013 год // Аудит и налогообложение. 2012. № 11. С. 2–6.

¹³ Сотникова Л.В. Переоценка основных средств 2011 года: необходимость ретроспективного пересчета // Бухгалтерский учет. 2012. № 1. С. 22–26; № 2. С. 27–32.

¹⁴ Терновка Ю.Л. Переоценка ОС: действуем по новым правилам // Практическая бухгалтерия. 2011. № 11. С. 28–33.

¹⁵ Титова С. О правдивости переоценки // Новая бухгалтерия. 2011. № 3. С. 34–42.

¹⁶ Федорович В. Переоценка основных средств // Практический бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 28–36.

¹⁷ Ширикова К.С. Сравнительный анализ порядка проведения переоценки нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 4. С. 16–22.

торы рассматривают, в основном, методические аспекты проведения переоценки: подробно излагается методика проведения переоценки, порядок документального оформления и отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности результатов переоценки. Вместе с тем проблемными являются не только методические аспекты проведения переоценки. С нашей точки зрения, интерес представляет также развитие теоретических основ, в том числе уточнение понятийного аппарата процесса последующей оценки нефинансовых активов. Установлено, что и в системе МСФО, и в российском законодательстве по бухгалтерскому учету существуют отдельные экономические категории – переоценка, обесценение и амортизация, которые, как справедливо отмечает Д.В. Луговской¹, отчасти противопоставлены друг другу. При этом в МСФО переоценка так же, как и в России, имеет различную направленность, однако категории «уценка» и «дооценка», традиционные для российской учетной теории и практики, в МСФО не используются. Отсутствие четких определений, разъяснений и разграничений рассматриваемых категорий, как в системе МСФО, так и в российском законодательстве, порождает множество вопросов уже на уровне понятийного аппарата: «Являются ли категории «обесценение» и «уценка» синонимами? Или же «обесценение» является частным случаем «уценки»? Или «обесценение» и «уценку» следует рассматривать как абсолютно разные экономические категории? Недостаточная теоретическая проработанность вопросов последующей оценки нефинансовых активов в обеих учетных системах требует разграничения вышеперечисленных категорий.

Согласно требованиям Закона о бухгалтерском учете № 402-ФЗ, все объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. При этом все специальные нормы по порядку оценки объектов учета устанавливаются федеральными стандартами. В отечественных нормативных документах в области бухгалтерского учета определение категории денежной оценки не приводится, поэтому для дальнейшего исследования обратимся к определению оценки, закрепленному в системе МСФО. Согласно п. 4.54 Концептуальных основ финансовой отчетности² оценка – это процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках элементы финансовой отчетности. Этот процесс предусматривает выбор определенной базы оценки – оценка по первоначальной, текущей, приведенной стоимости или возможной цене продажи (погашения).

Оценка объектов бухгалтерского учета осуществляется в различные периоды времени. Во-первых, оценка объектов обязательна при их первоначальном признании. Во-вторых, оценка объектов бухгалтерского учета осуществляется на отчетную дату (последующая оценка). При этом необходимость последующей

¹ Луговской Д.В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики [Электронный ресурс] // Все для бухгалтера. 2009. № 9. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://minfin.ru/ru/search/?q_4=%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%82%D1%83%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%8B%D0%B5+%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D1%8B&source_id_4=6.

оценки объектов бухгалтерского наблюдения не означает, что их первоначальная оценка была неправильной. Последующая, т.е., по сути, повторная оценка или **переоценка**, корректирует оценку, полученную при первоначальном признании для того, чтобы в условиях изменения внешней и (или) внутренней среды оценка объектов соответствовала изменившимся условиям. В контексте рассматриваемого нами вопроса следует уделить некоторое внимание словообразованию слов «оценка» «переоценка», «дооценка» и «уценка». Корень всех вышеперечисленных слов – цен. Вместе с тем пары существительных «оценка» и «переоценка», а также глаголов «оценить» и «переоценить», «дооценить» и «уценить» широко используемые в нормативных документах по бухгалтерскому учету, являясь однокоренными, все же несут несколько разную смысловую нагрузку. Так, приставка пере- при добавлении к существительным образует существительные со значением повторности, вторичности (расчет → перерасчет, оценка → переоценка), а при добавлении к глаголам образует глаголы повторного действия над чем-либо: делать → переделать, шить → перешить, оценить → переоценить. Приставка до- при образовании глаголов образует глаголы со значением прибавления, дополнения к имевшемуся ранее, например, добрать, добавить, докупить, дооценить. Приставка у- при добавлении к глаголам образует глаголы со значением уменьшения чего-либо, например, ушить, убавить, уценить.

В многочисленных толковых и экономических словарях *переоценка* рассматривается в широком и узком смыслах:

- в широком смысле под переоценкой понимается пересчет или изменение стоимости активов и обязательств с целью приведения их стоимости в соответствие с рыночными ценами на определенную дату^{1, 2, 3};
- в узком смысле под переоценкой понимается повышение, рост рыночной цены актива (как правило, в результате инфляции)^{4, 5, 6}.

Считаем, что при определении категории «переоценка» в бухгалтерском учете следует исходить из его широкой трактовки. Это связано с тем, что под влиянием внутренних и внешних факторов стоимость актива может как превышать, так и быть ниже его стоимости, актуальной на отчетную дату, следовательно, переоценка может иметь различную направленность.

¹ Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М. : Вуз и школа, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/10665/ПЕРЕОЦЕНКА.

² Лопатников Л.Т. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки [Электронный ресурс]. М. : Дело, 2003. URL: http://economic_mathematics.academic.ru/3311/Пере́оценка.

³ Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/10990.

⁴ Финансы : Толковый словарь. [Электронный ресурс] / Брайен Батлер, Брайен Джонсон, Грэм Сидуэл и др. ; общ. ред. И.М. Осадчей. 2-е изд. М. : ИНФРА-М, 2000. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/34767.

⁵ Справочник технического переводчика. Интент, 2009–2013. URL: http://technical_translator_dictionary.academic.ru/164513/переоценка.

⁶ Словарь бизнес-терминов Академик.ру, 2001. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/9748>.

Согласно МСФО и отечественным нормативным документам в области бухгалтерского учета организации вправе проводить переоценку стоимости основных средств и нематериальных активов, но методики проведения переоценки основных средств и нематериальных активов согласно российским и международным нормам отличаются.

По правилам ПБУ 6/01 «Учет основных средств»¹ переоценка основных средств производится путем пересчета их первоначальной (или текущей (восстановительной) стоимости, если объект переоценивался ранее) по текущей (восстановительной) стоимости с одновременным пересчетом сумм амортизации, начисленной по переоцениваемому объекту за все время его использования. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов².

МСФО 16 «Основные средства»³ и МСФО 38 «Нематериальные активы»⁴ прямо не указывают, какая именно стоимость актива – первоначальная или балансовая (остаточная в отечественной терминологии) подлежит переоценке. Исходя из содержания п. 31 МСФО 16 «Основные средства» и п. 70 МСФО 38 «Нематериальные активы» можно сделать вывод, что переоценке подлежит балансовая стоимость актива: «После первоначального признания основное средство (нематериальный актив) должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости». Некоторую путаницу в понимание вносят п. 35 МСФО 16, согласно которому «**после** переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости». Из буквального прочтения данной фразы можно сделать вывод, что переоценка актива проводится сама по себе, после чего корректируется его балансовая стоимость до справедливой стоимости, но очевидно, что это не так.

Вместе с тем п. 35 МСФО 16, п. 80 МСФО 38 предоставляют организациям возможность проведения переоценки двумя способами:

– валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения;

– путем пересчета только балансовой стоимости актив.

Выбор первого способа подразумевает корректировку и первоначальной, и балансовой стоимости актива, и суммы накопленной амортизации. При втором варианте сначала полностью списывается накопленная на дату переоценки амортизация, а потом балансовая стоимость объекта доводится до его справедливой стоимости. Из этого можно сделать вывод, что организация самостоятельно в своей учетной политике принимает решение о том, какую стоимость объекта переоценивать – первоначальную и балансовую или только балансовую. Вместе с тем при любом выбранном варианте «отправной точкой» переоценки является именно балансовая стоимость актива^{1, 2, 3}.

Пример 1. Первоначальная стоимость основного средства – 250 тыс. р., сумма накопленной амортизации на дату проведения переоценки – 50 тыс. р. В результате переоценки справедливая стоимость основного средства составила 280 тыс. р. Переоценка основного средства может быть отражена двумя альтернативными способами:

1. Справедливая стоимость актива на дату переоценки – 280 тыс. р., коэффициент пересчета – 1,4 (280 тыс. р. : (250 тыс. р. – 50 тыс. р.).

Валовая балансовая стоимость после переоценки составит 350 тыс. р. (250 тыс. р. · 1,4), а амортизация – 70 тыс. р. (50 тыс. р. · 1,4).

Таким образом, переоцененная балансовая стоимость актива составит 280 тыс. р. (350 тыс. р. – 70 тыс. р.), что соответствует справедливой стоимости на дату переоценки.

В бухгалтерском учете переоценка будет отражена следующими записями (при использовании российского Плана счетов)⁴:

1.1. Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал» – 80 тыс. р.

1.2. Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 02 «Амортизация» – 20 тыс. р.

При втором способе накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива, т.е. переоценка производится только на величину изменения балансовой стоимости актива, что составляет 80 тыс. р. (280 тыс. р. – (250 тыс. р. – 50 тыс. р.):

2.1. Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 01 «Основные средства» – 50 тыс. р.

¹ Куница Я.Н. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие [Электронный ресурс] / под ред. Н.Г. Сапожниковой. М. : КНОРУС, 2012. 368 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Борисенко В.В. Учет основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // Официальные материалы для бухгалтера: Комментарии и консультации. 2014. № 11. С. 14–23.

³ Горбунова Н.В. Сравнительные теоретические аспекты бухгалтерского учета нематериальных активов согласно МСФО // Налоги. 2013. № 1. С. 14–18.

⁴ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».

2.2. Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал» – 80 тыс. р.

Показатели, характеризующие результаты переоценки, проведенной альтернативными способами, представлены в табл. 6.

Таблица 6

Показатели, характеризующие результаты переоценки,
проведенной альтернативными способами

Показатель	Способ 1	Способ 2
Валовая балансовая стоимость в результате переоценки	350	280
Амортизация	70	0
Чистая балансовая стоимость	280	280

Если рассматривать переоценку активов с точки зрения обеспечения достоверности и точности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, то пользователям следует понимать, что при любом выбранном варианте проведения переоценки показатели носят не абсолютно, а условно точный характер. Можно предположить, что авторы отечественного ПБУ 6/01 связывают необходимость переоценки с тем, что «старая» первоначальная стоимость объекта отличается от современной первоначальной стоимости, поэтому предписывают проводить переоценку именно первоначальной стоимости с одновременным пропорциональным пересчетом и суммы начисленной амортизации. Такой подход позволяет привести первоначальную стоимость объекта в соответствие с рыночной ценой, но реальную остаточную стоимость актива это не гарантирует. В этом случае пересчет накопленной амортизации следует производить пропорционально изменению первоначальной стоимости, но темпы изменения первоначальной и остаточной стоимости, а также суммы накопленной амортизации могут не совпадать. Из этого, на наш взгляд, следует вывод, что каждый из вышеперечисленных показателей необходимо переоценивать с собственным коэффициентом (индексом). До настоящего времени такая методика не разработана. Поскольку в бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется информация об остаточной стоимости актива, считаем, что следует проводить переоценку остаточной стоимости актива, добавляя к ней, при необходимости такой информации, переоцененную амортизацию для получения первоначальной стоимости.

Другой проблемой переоценки является определение рыночной цены актива, точнее, показателя, ее выражающего. Так, отечественные ПБУ предусматривают использование различных видов стоимости для проведения переоценки – текущей (восстановительной) стоимости для переоценки основных средств, текущей рыночной – для нематериальных активов, МСФО в обоих случаях используют справедливую стоимость. Этот вопрос будет рассматриваться в последующих публикациях авторов.

Таким образом, методика переоценки, установленная российскими ПБУ в отношении основных средств и нематериальных активов, не только отличается

между собой, но и не соответствует МСФО. Методические проблемы проведения переоценки основных средств и нематериальных активов организаций будут рассмотрены в дальнейших публикациях автора. В настоящей статье сделана попытка уточнения понятийного аппарата процесса последующей оценки нефинансовых активов. На основе вышеизложенного сформулировано авторское определение категории «переоценка». По нашему мнению, переоценка является частью элемента метода бухгалтерского учета – оценки, и представляет собой процесс определения денежных сумм, в размере которых должна осуществляться корректировка остаточной стоимости актива в результате изменений внутренней и внешней среды.

В результате *переоценки* может быть выявлено превышение рыночной цены актива над его остаточной стоимостью, что свидетельствует о *дооценке* актива, или же превышение остаточной стоимости над рыночной ценой актива, что указывает на *уценку* актива.

Если остаточная стоимость актива меньше его рыночной стоимости, то переоцениваемый актив *дооценивается*, т.е. отражается увеличение его стоимости в бухгалтерском учете. Если же остаточная стоимость актива превышает его рыночную стоимость, то переоцениваемый актив *уценивается*, т.е. отразить уменьшение его стоимости в бухгалтерском учете.

Следовательно, результатом *дооценки* является положительная разница между рыночной ценой актива и его остаточной стоимостью, а результатом *уценки* – отрицательная разница между рыночной ценой актива и его остаточной стоимостью, подлежащие отражению в бухгалтерском учете за счет соответствующего источника собственных средств (добавочного капитала или финансовых результатов организации). Приведенные определения *дооценки* и *уценки* предложены авторами исходя из трактовки, содержащихся в различных экономических и толковых словарях^{1, 2, 3, 4}.

Таким образом, сущность рассмотренных категорий «переоценка», «уценка» и «дооценка» достаточно ясна и не вызывает вопросов. В то же время, в чем заключается разница между категориями «уценка» и «обесценение», не очевидно. Исследуем отличия категорий «обесценение» и «уценка».

В российскую учетную практику категория «обесценение» вошла в 2002 г. с принятием ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁵ (далее – ПБУ 19/02). В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые активы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, необходимо тестировать на обесценение при нали-

¹ Ефремова Т.Ф. Толковый словарь, 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/efremova/260466/Уценка>.

² Толковый словарь. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/917970>.

³ Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.Н. Азрилияна. М. : Институт новой экономики, 1999. URL: http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/8824/УЦЕНКА.

⁴ Энциклопедия банковского дела и финансов [Электронный ресурс]. М. : Федоров. Ч.Дж. Вулфел, 2000. URL: http://banking_finance.academic.ru/952/ДООЦЕНКА.

⁵ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «Консультант-Плюс».

чии признаков устойчивого снижения стоимости. Под обесценением финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в ПБУ 19/02 понимается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. Кроме финансовых вложений, не имеющих текущей рыночной стоимости, в соответствии с российским законодательством на предмет возможного обесценения могут тестироваться нематериальные активы¹ и должны тестироваться поисковые активы². Вместе с тем ни ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ни ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» определение категории «обесценение» не содержат.

При отсутствии определения «обесценение активов» в нормативных источниках некоторыми учеными предлагается авторское определение. С.В. Булаев под обесценением понимает «процедуру, которая приводит балансовую стоимость актива к его реальной оценке»³. Поскольку балансовая оценка может быть не только выше, но и ниже реальной рыночной стоимости, считаем, что приведенное определение более соответствует «переоценке», что было рассмотрено ранее.

С.Н. Щадилова под обесценением понимает уменьшение балансовой стоимости актива относительно его возмещаемой стоимости, что соответствует требованиям МСФО 36 «Обесценение актива»⁴.

Д.В. Луговской и И.Н. Костюкова рассматривают категории «переоценка», «обесценение» и «амортизация» активов с точки зрения статической и динамической теории баланса⁵. Обесценение понимается авторами как объективный процесс утраты объектом своих потребительских свойств, своей ценности, а уценка – как учетная процедура, позволяющая отразить такую утрату, выражающаяся в уменьшении первоначальной оценки объекта бухгалтерского наблюдения вследствие его обесценения⁶. Так как при выборе динамической концепции первоначальная стоимость актива распределяется посредством начисления амортизации, а при выборе статической модели – погашается вследствие отражения процесса обесценения активов, ученые считают, что совмещение в одной концепции процессов амортизации и обесценения невозможно. Следовательно,

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «Консультант-Плюс».

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) : приказ Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Булаев С.В. Обесценение активов // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 5. С. 28–38.

⁴ Щадилова С.Н. Обесценение внеоборотных активов в соответствии с МСФО (IAS) 36 // Аудитор. 2013. № 6. С. 50–55.

⁵ Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Недостачи, потери от порчи и обесценение активов и их финансово-экономические последствия // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4. С. 32–39.

⁶ Луговской Д.В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики [Электронный ресурс] // Все для бухгалтера. 2009. № 9. URL: <http://base.consultant.ru>.

выбор между обесценением и амортизацией зависит от целей, стоящих перед учетом, и положенной в его основу учетной концепции. На наш взгляд, проблемой приведенной трактовки является то, что в настоящее время ни статическая, ни динамическая концепция баланса не существует в чистом виде, при этом и международная, и российская системы бухгалтерского учета представляют собой синтез указанных концепций. Поэтому другие ученые, например А.Г. Радущий¹, С. Рейли², считают, что обесценение активов следует отличать от амортизации, так как под обесценением активов следует понимать потерю будущих доходов или потенциала актива сверх той потери, которая наблюдается обычно в результате амортизации этого актива. Наиболее важной особенностью в приведенном определении обесценения актива считаем прямое указание на снижение его стоимости сверх запланированной в результате амортизации³. Поэтому и в МСФО, и американской системе бухгалтерского учета (стандартах GAAP США) активы коммерческих организаций и организаций общественного сектора не только амортизируются, но и проходят обязательную проверку на обесценение в ходе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно МСФО 16 «Основные средства», МСФО 38 «Нематериальные активы» амортизируемые активы отражаются в отчетности за вычетом одновременно и накопленной амортизации, и накопленных убытков от обесценения, что подтверждает выделение категорий «амортизация» и «обесценение» в отдельные экономические категории. В системе МСФО, предназначенных для организаций коммерческого сектора, определение «обесценение активов» отсутствует, но в МСФО 36 «Обесценение активов» перечислены условия, при которых актив может быть признан обесценившимся. Сначала анализируются внешние и внутренние признаки обесценения, а затем, в случае их выявления, балансовая стоимость актива сопоставляется с возмещаемой стоимостью, представляющей собой наибольшее значение из двух показателей – справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или ценности использования. На основании п. 108 МСФО 38⁴ некоторые виды активов, например нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, подлежат проверке на обесценение даже при отсутствии признаков обесценения. Актив считается обесценившимся, если его балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, что требует корректировки балансовой стоимости актива и признание убытка от обесценения (п. 8 МСФО 36 «Обесценение активов»)⁵.

¹ Радущий А.Г. Основные средства: разработка стандартов учета и отчетности на основе МСФО ОС // Бюджетный учет. 2012. № 6. С. 22–25.

² Басалаева Е.В. Анализ МСФО 36 в разрезе теории бухгалтерского учета // Современный бухучет. 2012. № 1. С. 25–28.

³ Лопатников Л.Т. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки [Электронный ресурс]. М. : Дело, 2003. URL: http://economic_mathematics.academic.ru/2943/Обесценение_активов.

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

Определение «обесценение активов» приведено в п. 108 МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», согласно которому *обесценение* представляет собой потери будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающие систематическое признание уменьшения будущих экономических выгод актива или возможности его полезного использования в результате амортизации¹. Такой подход к определению категории «обесценение активов» отчасти распространяется и на отечественную методологию бухгалтерского учета. Так, в Федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов» (далее – стандарт «Обесценение активов») под обесценением понимается снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с владением (использованием) таким активом (нормальным физическим и (или) моральным износом), связанное со снижением ценности актива для субъекта учета.

Согласно системе МСФО и стандарту «Обесценение активов» о возможном обесценении актива может свидетельствовать ряд внешних и внутренних признаков, сгруппированных в табл. 7.

Таблица 7

Признаки обесценения активов

МСФО 36 «Обесценение активов» ²	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки» ¹⁹²	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки» ¹⁷⁷	Стандарт «Обесценение активов» ³
Внешние признаки			
Стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании		Рыночная стоимость актива уменьшилась на значительно большую величину, чем можно было ожидать с течением времени или при обычном использовании	Значительное снижение справедливой стоимости актива за отчетный год по сравнению со снижением справедливой стоимости актива в результате его эксплуатации и (или) устаревания (нормального физического и (или) морального износа)

¹ МСФО для общественного сектора : офиц. пер. на рус. язык [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

³ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 31.1.2016 г. № 259н. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=117113.

МСФО 36 «Обесценение активов» ²	МСФО ОС 21 «Обесценение акти- вов, не генерирую- щих денежные потоки» ¹⁹²	МСФО ОС 26 «Обесценение ак- тивов, генерирую- щих денежные потоки» ¹⁷⁷	Стандарт «Обесценение активов» ³
Существенные изме- нения, имеющие не- благоприятные по- следствия для органи- зации, произошли в течение периода или произойдут в ближай- шем будущем в тех- нических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет дея- тельность, или на рынке, для которого предназначен актив	В течение периода произошли или ожидаются в бли- жайшем будущем значительные дол- госрочные измене- ния в технологиче- ской, правовой или политической среде, в которой ра- ботает организация, и неблагоприятно влияющие на нее	В течение пери- ода произошли или ожидаются в ближайшем буду- щем значитель- ные изменения в технологической, рыночной, эконо- мической или правовой среде, в которой работает организация, или на рынке, для ко- торого предназна- чен актив, что имело отрица- тельные послед- ствия для органи- зации	Существенные измене- ния в законодательстве РФ, внешней и внут- ренней политике, эконо- мике, технологиях, которые произошли в течение отчетного года или произойдут в бли- жайшем будущем и ко- торые неблагоприятно влияют (окажут влия- ние) на деятельность субъекта учета
	Исчезновение, или почти полное ис- чезновение спроса или отсутствие по- требности в услу- гах, обеспечивае- мых активом		Отсутствие либо значи- тельное снижение по- требности в продукции, работах, услугах, обес- печиваемых активом
Повышение процент- ных ставок, что влия- ет на ставку дискон- тирования и расчет ценности использова- ния		В течение пери- ода увеличились рыночные про- центные ставки или другие ры- ночные показа- тели инвестици- онной доходно- сти, и эти увели- чения, вероятно, повлияют на ставку дисконти- рования, которая используется при расчете ценности использования ак- тива, и суще- ственно уменьшат его возмещаемую стоимость	

МСФО 36 «Обесценение активов» ²	МСФО ОС 21 «Обесценение акти- вов, не генерирую- щих денежные потоки» ¹⁹²	МСФО ОС 26 «Обесценение ак- тивов, генерирую- ющих денежные потоки» ¹⁷⁷	Стандарт «Обесценение активов» ³
Превышение стоимо- сти чистых активов организации рыноч- ной капитализации			
Внутренние признаки			
Признаки морального устаревания или фи- зической порчи ак- тива	Имеются сведения о физическом по- вреждении актива;	Имеются при- знаки устарева- ния или физиче- ского поврежде- ния актива	Моральное устаревание и (или) физическое по- вреждение актива, сни- жающие его полезный потенциал
Из внутренней отчет- ности явствует, что экономическая эф- фективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалась	Имеются данные внутренней отчет- ности, показываю- щие, что эффектив- ность использова- ния актива значи- тельно ухудшилась или ухудшится по сравнению с ожида- ниями	Имеются данные внутренней отчет- ности, показыва- ющие, что эффек- тивность исполь- зования актива значительно ухудшилась или ухудшится по сравнению с ожи- даниями	
Существенные изме- нения, имеющие не- благоприятные по- следствия для органи- зации, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интен- сивности и способа использования (или предположительного использования) актива	Значительные изме- нения в степени или способе теку- щего или предпола- гаемого использо- вания актива, име- ющие отрицатель- ные последствия для организации, произошли в тече- ние периода или ожидаются в бли- жайшем будущем	Значительные из- менения в сте- пени или способе текущего или предполагаемого использования ак- тива, имеющие отрицательные последствия для организации, про- изошли в течение периода или ожи- даются в ближай- шем будущем	Существующие долго- срочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного пе- риода или ожидаются в ближайшем будущем, и которые неблагопри- ятно повлияют на дея- тельность субъекта учета
	Имеется решение о приостановке стро- ительства актива до его завершения или до приведения в со- стояние, пригодное для использования	Имеется решение о приостановке строительства ак- тива до его завер- шения или до при- ведения в состоя- ние, пригодное для использования	Принятие решения о приостановлении со- здания объекта имуще- ства на неопределен- ный срок
			Значительное ухудше- ние финансовых (эко- номических) результа-

МСФО 36 «Обесценение активов» ²	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки» ¹⁹²	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки» ¹⁷⁷	Стандарт «Обесценение активов» ³
			тов использования актива, либо появление данных, указывающих, что финансовые (экономические) результаты использования актива ухудшаться по сравнению с ожиданиями
			резкое увеличение расходов субъекта на эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с тем, что было первоначально запланировано

Как видно из табл. 7, одним из признаков возможного обесценения актива является существенное снижение его рыночной цены, что указывает на сходство категорий «обесценение» и «уценка». Однако другие признаки обесценения актива свидетельствуют о том, что обесценение и уценка все же не являются синонимами. При разделении категорий «уценка» и «обесценение» предлагаем исходить из определений цены и ценности экономического блага, приведенных в различных толковых, философских и экономических словарях и энциклопедиях.

В экономической науке вообще, и в экономической теории в частности, существует множество определений категории «цена». Но поскольку уточнение определения категории «цена» не является предметом настоящего исследования, воспользуемся определением, приведенном в ряде энциклопедических словарей. В настоящем исследовании под ценой мы будем понимать количество денег, уплачиваемых за единицу экономического блага (товара или услуги)^{1, 2}. Цена какого-либо экономического блага отражает его меновую ценность (стоимость), выраженную в денежных единицах, в условиях данного рынка как результат необходимого рабочего времени или труда, затраченного на его изготовление (с точки зрения классической политэкономической школы), или как результат действия закона спроса и предложения (с точки зрения неоклассической школы). Цена может определяться затратами производителя на производство и реализацию экономического блага, взаимодействием спроса и предложения (на рынках совершенной конкуренции), устанавливаться производителем (монополистом) или органами государственной

¹ Финансы : Толковый словарь. [Электронный ресурс] / Брайен Батлер, Брайен Джонсон, Грэм Сидуэлл и др. ; общ. ред. И.М. Осадчей. 2-е изд. М. : ИНФРА-М : Весь Мир, 2000. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/15790.

² Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/15790.

власти в соответствии с государственной политикой контроля над ценами. Поэтому *цена* экономического блага не всегда совпадает с его *потребительной ценностью* (*потребительной стоимостью*), т.е. значимостью, важностью и полезностью блага, предназначенного для удовлетворения потребности пользователя^{1, 2}. При этом потребительная ценность является свойством блага, которое присуще не само по себе, а определяется вовлеченностью блага в сферу человеческой жизнедеятельности, интересов и потребностей, социальных отношений.

Согласно положениям Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а также Концептуальным основам финансовой отчетности, существенным критерием признания активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности является их способность приносить организации экономические выгоды в будущем путем прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств (или их эквивалентов) посредством использования в процессе производства товаров (работ, услуг) для реализации, обмена на другие активы, использования для погашения обязательств, распределения в пользу собственников организации. Это свидетельствует о двойственном характере актива, который заключает в себе одновременно и потребительную, и меновую ценности, как правило, не равные между собой, и являющиеся разными формами одного общего явления ценности актива для организации.

Различные направления возможного использования актива подтверждают тот факт, что актив, лишившись своей *цены* или *меновой ценности*, не всегда перестает быть полезным благом для организации, так как при этом не всегда лишается своей *потребительной ценности*. Например, в торговой организации ценность товаров для продажи определяется притоком денежных средств, которые они способны обеспечить в ходе реализации, обмена на другие активы или для погашения обязательств. Поэтому при существенном снижении рыночной цены товаров происходит и снижение их общей ценности для организации, т.к. в данном случае ценность товара обусловлена его меновой ценностью, т.е. полезностью исключительно для сферы обращения (в результате купли-продажи). Вместе с тем, снижение рыночной цены на оборудование, которое используется организацией в процессе производства продукции (работ, услуг), не снижает ценность этого оборудования для производителя, поскольку объект уже введен в эксплуатацию и не требует замещения.

На основе вышеизложенного считаем, что и уценка, и обесценение являются направлениями переоценки, при этом уценка связана со снижением рыночной *цены* актива, а обесценение – со снижением *потребительной ценности* актива для организации. Данный вывод косвенно подтверждается толкованиями категорий «уценка» и «обесценение», приведенными во многих толковых и экономических словарях. Так, согласно трактовкам, приведенным в словарях С.И. Ожегова и

¹ Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/7330.

² Большой толковый словарь по культурологии [Электронный ресурс] / под ред. Б.И. Кононенко. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_culture/2522/Ценность.

Н.Ю. Шведовой¹, Д.Н. Ушакова², Т.Ф. Ефремовой³, Б.А. Райзберга, Л.Ш. Лозовского, Е.Б. Стародубцевой⁴, Л.П. Куракова В.Л. Куракова, А.Л. Куракова⁵, А.Н. Азриеляна⁶, Н.Л. Зайцева⁷ и др., *уценить* означает оценить ниже прежней *цены* или *стоимости*, а *обесценить* означает лишить ценности, сделать менее ценным.

Как уже было отмечено, снижение общей ценности актива для организации может быть обусловлено и снижением его рыночной цены, но не всегда. Считаем, что основным отличием обесценения от уценки является субъективная оценка организации в отношении ценности актива с учетом факторов, характерных для определенного актива в конкретной организации, но не применимых ко всем организациям, владеющим аналогичными активами. Так, в силу каких-либо причин, например, физического повреждения, ценность актива для конкретной организации снижается, но это не означает снижение ценности аналогичных активов для других организаций. Например, две организации в одно время приобрели автомобили одинаковой марки у официального дилера. В одной организации автомобиль попал в ДТП, что привело, во-первых, к невозможности его эксплуатации, а во-вторых, к снижению его рыночной цены. При этом в другой организации ни цена, ни ценность аналогичного автомобиля не снизились. Другим примером обесценения актива являются изменения в степени или способе использования актива в конкретной организации. Например, завод владеет станком для изготовления деталей. Руководство планирует перепрофилировать завод и прекратить выпуск деталей на станке. Другие заводы не заинтересованы в приобретении или аренде станка. Несмотря на то, что рыночная цена станка не снизилась, данный актив считается обесцененным, так как он более не способен приносить экономические выгоды заводу.

Рассмотрим условный пример признания уценки и (или) обесценения активов. При этом существенное значение для отражения операций имеет способ последующей оценки активов – по фактическим затратам или переоцененной стоимости. В настоящей статье рассмотрено несколько возможных (не исчерпывающих) вариантов соотношения балансовой, возмещаемой и справедливой стоимости активов.

¹ Толковый словарь, 1949–1992 / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/255294>; <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/130202>.

² Толковый словарь / сост. Д.Н. Ушаков. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/1073566>; <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/890070>.

³ Толковый словарь / Т.Ф. Ефремова. 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/efremova/199035/Обесценение>.

⁴ Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/20013.

⁵ Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М. : Вуз и школа, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/16875/УЦЕНКА.

⁶ Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.Н. Азриляна. М. : Институт новой экономики, 1999. URL: http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/8824/УЦЕНКА.

⁷ Зайцев Н.Л. Краткий словарь экономиста [Электронный ресурс]. М. : Инфра-М, 2007. URL: <http://economist.academic.ru/937/УЦЕНКА>.

1. В соответствии с учетной политикой организации последующая оценка активов осуществляется по фактическим затратам (табл. 8).

Таблица 8

Показатели, характеризующие обесценение актива

Показатель	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
Первоначальная стоимость	2 000	2 000	2 000
Сумма накопленной амортизации	800	800	800
Балансовая стоимость	1 200	1 200	1 200
Справедливая стоимость*	1 100	700	700
Ценность использования актива	1 300	800	500
Возмещаемая стоимость актива	1 300	800	700
Обесценение	Нет	Да	Да
Убыток от обесценения актива	Нет	400	500
Балансовая стоимость актива после обесценения	1 200	800	700

* Считаем, что в рассматриваемом примере допустимо пренебречь суммой расходов на продажу с учетом того, что на практике они не всегда имеют место.

Как следует из табл. 8, при первом варианте обесценение актива не произошло, поскольку балансовая стоимость актива не превышает его возмещаемую стоимость. При этом актив выгоднее использовать дальше, чем продать.

При втором и третьем варианте актив обесценивается, поскольку балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость. Во втором варианте актив выгоднее продолжать использовать, так как ценность использования превышает справедливую стоимость актива, а в третьем варианте актив выгоднее продать.

Уменьшение балансовой стоимости актива до его возмещаемой стоимости признается убытком от обесценения и отражается за счет убытка от текущей деятельности (п. 59–61 МСФО 16). В МСФО 36 отсутствуют указания относительно того, как осуществлять корректировку балансовой стоимости актива до его возмещаемой стоимости. Считаем, что в данном случае допустимо использовать способ пропорционального списания, установленный подп. а) п. 35 МСФО 16, подп. а) п. 80 МСФО 38 (табл. 9).

Таблица 9

Бухгалтерский учет обесценения активов¹

¹ Корреспонденция счетов составлена на основе российского Плана счетов (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н). При рассмотрении примера следует учитывать, что порядок отражения в бухгалтерском учете убытков от обесценения объектов НМА не установлен ни ПБУ 14/2007, ни Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, ни другими нормативными правовыми актами РФ по бухгалтерскому учету. Вместе с тем, согласно пп. 60, 61 МСФО (IAS) 36, убыток от обесценения НМА в том случае, если НМА ранее не переоценивался, относится на прибыли и убытки. На этом основании можно сделать вывод, что сумма обесценения не переоцененного ранее НМА отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», на отдельном субсчете «Убыток от обесценения».

Бухгалтерская запись	Второй вариант	Третий вариант
Дебет 91.2.1 «Убыток от обесценения»	666	834
Кредит 04 «Нематериальные активы»	(2000 – 2000 · 800 : 1200)	(2000 – 2000 · 700 : 1200)
Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»	266	334
Кредит 91.2.1 «Убыток от обесценения»	(800 – 800 · 800 : 1200)	(800 – 800 · 700 : 1200)
Балансовая стоимость актива после обесценения	800	700
Убыток от обесценения, признанный в отчете о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период	400	500

2. В соответствии с учетной политикой организации последующая оценка активов осуществляется по переоцененной стоимости. Предположим, ранее актив не переоценивался, так как балансовая стоимость существенно не отклонялась от справедливой стоимости (табл. 10).

Таблица 10

Показатели, характеризующие обесценение и уценку актива

Показатель	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
Первоначальная стоимость	2 000	2 000	2 000
Сумма накопленной амортизации	800	800	800
Балансовая стоимость	1 200	1 200	1 200
Справедливая стоимость ³³	1 100	700	700
Ценность использования актива	1 300	800	500
Возмещаемая стоимость актива	1 300	800	700
Обесценение актива	Нет	Да	Да
Убыток от обесценения (разница между балансовой и возмещаемой стоимостью)	Нет	400	500
Уценка актива	Да	Да	Да
Убыток от уценки (разница между балансовой и справедливой стоимостью)	100	500	500
Балансовая стоимость после обесценения и (или) уценки	1 100	700	700

Как следует из табл. 10, в первом случае обесценения нет, поскольку балансовая стоимость актива может быть возмещена при дальнейшем его использовании.

В двух других случаях балансовая стоимость активов превышает как возможную стоимость реализации, так и стоимость дальнейшего использования, что свидетельствует об обесценении активов. В третьем варианте актив нецелесообразно использовать далее и выгоднее продать. При этом во всех трех случаях наблюдается уценка актива, т.е. превышение балансовой стоимости над рыночной ценой (справедливой стоимостью).

Интересная ситуация возникает, когда уценка «накладывается» на обесценение актива. Так, во втором варианте обесценение актива, вызванное снижением его ценности для организации, составило 400 тыс. р., при этом уценка вследствие снижения рыночной цены (справедливой стоимости) составила 500 тыс. р. Из этого можно сделать вывод, что на снижение балансовой стоимости актива повлияло оба фактора – снижение ценности на 400 тыс. р. и снижение цены актива на 100 тыс. р.

Таким образом, во втором случае убыток от уценки составил 100 тыс. р. (500 – 400), а в третьем случае – 0 тыс. р., так как полностью поглотился убытком от обесценения.

Поскольку признание обесценения актива является обязанностью организации, считаем, что в бухгалтерском учете первично отражение обесценения актива, а затем его уценки до справедливой стоимости (на сумму разницы между возмещаемой и справедливой стоимостью актива).

По условиям рассматриваемого примера ранее переоценка актива не проводилась, поэтому убытки от обесценения признаются в прибыли и убытках на основании п. 61 МСФО 36 (табл. 11).

Таблица 11

Бухгалтерский учет обесценения и уценки актива

Бухгалтерская запись	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
<i>Признание обесценения</i>			
Дебет 91.2.1 «Убыток от обесценения» ¹ Кредит 04 «Нематериальные активы»	–	$666 = 2000 - 2000 \cdot (800 : 1\,200)$	$834 = 2000 - 2000 \cdot (700 : 1\,200)$
Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 91.2.1 «Убыток от обесценения»	–	$266 = 800 - 800 \cdot (800 : 1\,200)$	$334 = 800 - 800 \cdot (700 : 1\,200)$
Балансовая стоимость актива после обесценения	–	800	700
<i>Признание уценки</i>			
Убыток от обесценения, признанный в отчете о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период	–	400	500
Дебет 91.2.2 «Расходы на переоценку» ²	$166 = 2000 - 2000 \cdot (1\,100 : 1\,200)$	$168 = 2000 - 2000 \cdot (700 : 1\,200) - 666$	–

¹ Согласно п. 61 МСФО 36, в том случае если актив ранее переоценивался, то убытки от обесценения переоцененного актива уменьшают сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

² Согласно п. 40 МСФО 16, если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток.

Бухгалтерская запись	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
Кредит 02 «Нематериальные активы»			
Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 91.2.2 «Расходы на переоценку» ¹	$66 = 800 - 800 \cdot (1\ 100 : 1\ 200)$	$68 = 800 - 800 \cdot (700 : 1\ 200) - 334$	—
Убыток от уценки, признанный в отчете о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период	100	$100 = 500 - 400$	$0 = 500 - 500$
Балансовая стоимость актива после обесценения и уценки	1 100	700	700

На основе вышеизложенного можно утверждать, что разделение категорий «уценка» и «обесценение» все же необходимо, поскольку обусловлены эти категории другими экономическими категориями, имеющими разный смысл – цена и ценность. Более того, все вышеприведенные примеры доказывают, что снижение рыночной цены актива не является необходимым и достаточным условием снижения его ценности для организации, при этом обратное утверждение также является верным. То есть снижение ценности актива для организации не является необходимым и достаточным условием снижения его рыночной цены. Ведь в соответствии с основными положениями математики и логики условие истинности какого-либо утверждения А является *достаточным*, если при его выполнении утверждение А обязательно является верным (истинным)².

По нашему мнению, если рыночная цена актива снизилась для всех без исключения организаций, это свидетельствует об уценке актива, если же снизилась рыночная цена или ценность использования актива конкретной организации, это указывает на его обесценение. Считаем, что при существенном снижении рыночной цены все организации должны корректировать балансовую стоимость актива и признавать убыток от уценки актива, а при снижении ценности актива организация должна признавать убыток от обесценения.

Поскольку стоимость активов должна регулярно переоцениваться, в последующих отчетных периодах при существенном изменении рыночной цены организация либо снова признает дооценку (уценку) активов, либо восстанавливает ранее признанные суммы дооценки (уценки) (п. 15 ПБУ 6/01, п. 18 ПБУ 14/2007, п. 31 МСФО 16 «Основные средства», п. 75 МСФО 38 «Нематериальные активы», п. 44 МСФО ОС 17 «Основные средства», п. 74 МСФО ОС 31 «Немате-

¹ Поскольку в работе установлено, что обесценение и уценка являются различными процессами, то для учета результатов переоценки считаем необходимым использовать отдельный субсчет «Убыток от обесценения» к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

² Ивин А.А., Никифоров А.Л. Словарь по логике [Электронный ресурс]. М. : Гуманит. изд. центр «Владос», 1997. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/203>.

риальные активы»). Признанные убытки от обесценения также восстанавливаются, если в последующих отчетных периодах произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой стоимости актива (п. 114 МСФО 36, п. 65 МСФО ОС 21, п. 103 МСФО ОС 26).

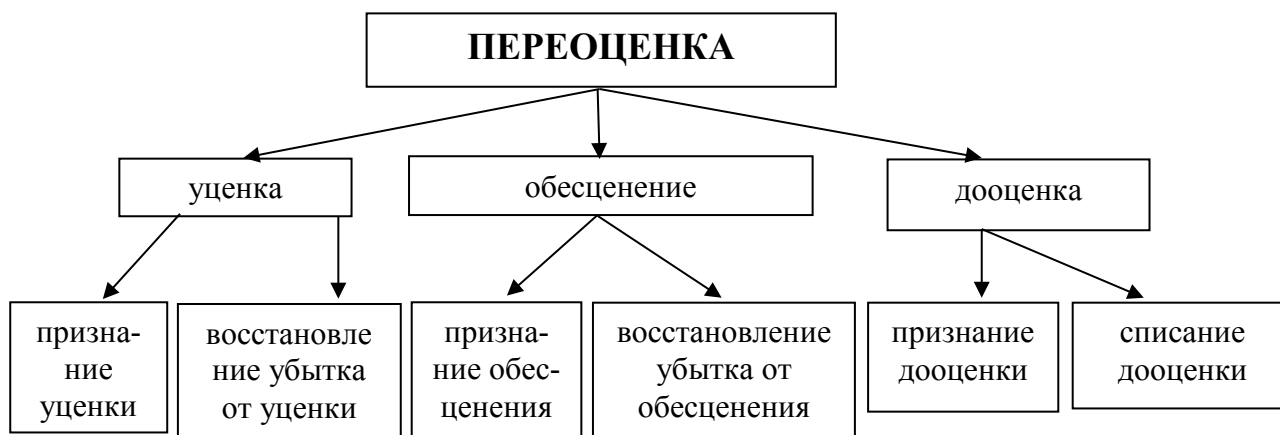


Рис. 4. Направления переоценки нефинансовых активов

Подводя итог исследованию понятийного аппарата процесса последующей оценки нефинансовых активов, следует отметить, что и в системе МСФО, и в отечественной системе РСБУ отсутствуют четкие определения, разъяснения и разграничений важнейших таких категорий процесса последующей оценки, как «переоценка», «дооценка», «уценка» и «обесценение». Несмотря на очевидную связь данных категорий, мнения об их соотношении в специальной литературе не являются однозначными. В результате обзора мнений разных авторов и анализа нормативных актов, в исследовании приведена авторская трактовка категорий «переоценка», «дооценка», «уценка» и «обесценение», углубляющая понимание сущности и отличий рассматриваемых категорий, что способствует совершенствованию теоретической базы последующей оценки активов.

4.1. Последующая оценка долгосрочных инвестиций

В сфере учета строительства и инвестиционной деятельности коммерческих организаций осуществляется учет долгосрочных инвестиций¹. В соответствии с Положением № 160² под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных

¹ В российском бухгалтерском правовом поле существует некоторая неточность и путаница при употреблении терминов, характеризующих долгосрочные инвестиции. Так, в нормативных актах используются три термина: долгосрочные инвестиции, капитальные вложения и вложения во внеоборотные активы. Положением № 160 предусмотрено, что бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете «Капитальные вложения», но Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В бухгалтерском балансе незавершенные капитальные вложения отражаются по строке «прочие внеоборотные активы» раздела «внеоборотные активы».

² Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 30.12.1993 г. № 160 // СПС «КонсультантПлюс».

активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий. Таким образом, долгосрочные инвестиции связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем – строительство) действующих предприятий и объектов производственной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера.

Первоначальная и последующая оценка долгосрочных инвестиций осуществляется по фактическим затратам, понесенным организацией (п. 2.1 Положения 160 и п. 42 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности)¹. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также нормативными актами Минфина России и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. В настоящее время действующим законодательством другие способы оценки долгосрочных инвестиций (незавершенных капитальных вложений) не предусмотрены. Таким образом, на сегодняшний день законодательство о бухгалтерском учете регламентирует порядок и отражение в бухгалтерском учете переоценки только основных средств и нематериальных активов и поисковых активов (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»), переоценка долгосрочных инвестиций запрещена. Следовательно, коммерческая организация не вправе производить переоценку объектов долгосрочных инвестиций с учетом рыночных цен до момента завершения строительства и принятия объектов к учету в качестве основного средства, нематериального актива или поискового актива.

Вместе с тем, считаем, что прирост стоимости долгосрочных инвестиций обуславливается не только за счет дополнительных затрат, связанных с их строительством и доведением до состояния, пригодного к использованию, но и за изменения рыночных цен. Еще более актуальной является переоценка объектов долгосрочных инвестиций, приобретенных для прироста стоимости с целью дальнейшей реализации. С нашей точки зрения, в данном случае возникает некоторая методологическая коллизия, поскольку в связи с длительным циклом создания объектов основных средств или нематериальных активов существует вероятность того, что фактические затраты, связанные с их созданием, со временем перестают отражать реальную стоимость объекта. В результате информация о долгосрочных инвестициях становится неполной и недостоверной для пользователей отчетности. Для повышения достоверности и качества отчетных данных

¹ Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н : // СПС «КонсультантПлюс».

считаем необходимым внести изменения в действующее законодательство, предусматривающие возможность переоценки стоимости долгосрочных инвестиций в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерские записи по отражению результатов переоценки объектов долгосрочных инвестиций должны быть аналогичны записям по отражению переоценки основных средств и нематериальных активов. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов долгосрочных инвестиций следует отражать в бухгалтерском учете обособленно. Порядок отражения зависит от того, переоценивался этот объект раньше или данная переоценка является для него первой (табл. 12).

Таблица 12

Переоценка объектов долгосрочных инвестиций

Результат переоценки	Содержание операции	Дебет	Кредит
В случае дооценки	Ранее не была произведена уценка		
	Отражена дооценка первоначальной стоимости	08 «Вложения во внеоборотные активы»	83 «Добавочный Капитал»
	Ранее была проведена уценка		
	Отражена дооценка на сумму, равную ранее проведенной уценке	08 «Вложения во внеоборотные активы»	91.1 «Прочие Доходы»
	Дооценка восстановительной стоимости сверх суммы предыдущей уценки	08 «Вложения во внеоборотные активы»	83 «Добавочный капитал»
В случае уценки	Ранее не была произведена дооценка		
	Отражена уценка первоначальной стоимости	91.2 «Прочие Расходы»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
	Ранее была проведена дооценка		
	Отражена уценка восстановительной стоимости в пределах суммы предыдущей дооценки	83 «Добавочный капитал»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
	Уценка восстановительной стоимости в части превышения суммы предыдущей дооценки	91.2 «Прочие расходы»	08 «Вложения во внеоборотные активы»

4.2. Последующая оценка запасов

Вопросы последующей оценки материальных запасов и стоимость, по которой они признаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности являются актуальными. Процесс последующей оценки материальных запасов, осуществляемый в соответствии с требованием осмотрительности (консерватизма), рассматривается в и зарубежной, и в отечественной научной литературе, как правило, с точки зрения выявления признаков обесценения и признания обесценения запасов в учете и отчетности. Вместе с тем, считаем, что в современных экономических условиях, характеризующихся, в том числе, высокими темпами инфляции, актуальным является не только признание *обесценения запасов*, но и их *переоценки*. При этом МСФО и действующим законодательством РФ в области бухгалтерского учета переоценка запасов (в части их дооценки) запрещена. Эта проблема, оставшаяся, с нашей точки зрения, без должного внимания со стороны специалистов, ставит и другие проблемные вопросы, например, вопрос качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее пригодность для анализа при принятии решений заинтересованными пользователями. Формируемую в соответствии с требованиями российского законодательства бухгалтерскую (финансовую) отчетность можно признать непригодной для качественного анализа, так как оценка различных видов активов осуществляется исходя из правил бухгалтерского учета, разработанных на основании подходов, имеющих различную, и даже противоположную экономическую интерпретацию. Так, в соответствии с требованиями законодательства или положениями учетной политики, некоторые виды активов отражаются по переоцененной, рыночно ориентированной стоимости – основные средства и нематериальные активы, финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость, а другие виды активов – по фактической стоимости приобретения – вложения во внеоборотные активы, запасы, финансовые вложения, не имеющие текущей рыночной стоимости, если по ним отсутствуют признаки обесценения. Таким образом, при отсутствии в настоящее время обязательных или массовых переоценок активы организаций отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности в смешанных ценах различных лет – объекты, проходившие переоценку, учтены в ценах, существовавших на момент последней проведенной переоценки, а не проходившие переоценок, – в ценах приобретения.

Поскольку отражаемые в отчетности показатели являются результатом определенных бухгалтерских процедур, выбор подхода к оценке нефинансовых активов затрагивает взаимосвязанные показатели в разных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе:

- стоимость активов в бухгалтерском балансе;
- величину капитала в бухгалтерском балансе и отчете об изменениях капитала (добавочный капитал или величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка));
- величину прочих доходов и расходов текущего периода и, как следствие, величину чистой прибыли (убытка) в отчете о финансовых результатах.

Вышеперечисленные показатели являются ключевыми для оценки рыночной привлекательности, имущественного потенциала, финансовой устойчиво-

сти, рентабельности, ликвидности и платежеспособности хозяйствующего субъекта. Поэтому искажение показателей отчетности, вызванные необходимостью применения различных подходов к последующей оценке активов, затрудняет интерпретацию финансового положения и результатов деятельности организации за отчетный период и увеличивает риск принятия пользователями такой отчетности неверных решений. В результате, *полезность* отчетной информации как главный критерий ее *качества*, представляющего собой совокупность свойств, признаков, обуславливающих ее способность удовлетворять потребности и запросы пользователей, соответствовать своему назначению и предъявляемым требованиям¹, существенно снижается, или даже полностью нивелируется.

Рассмотрим проблемы действующего порядка оценки материально-производственных запасов и определим пути их решения для повышения полезности и качества отчетной информации.

Согласно положениям МСФО 2 «Запасы»² и МСФО ОС 12 «Запасы»³, оценка запасов должна осуществляться в соответствии с требованием осмотрительности (консерватизма) по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи, представляющей собой справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Положениями МСФО технология отражения в учете процесса обесценения запасов не установлена, поэтому допускается отражение обесценения запасов напрямую на счетах учета запасов или посредством формирования оценочного резерва. В любом случае величина снижения стоимости запасов до возможной чистой цены продажи признается в качестве расходов в периоде списания (потерь).

Требования российского законодательства в отношении последующей оценки запасов отличаются от регламентаций МСФО. Согласно п. 12 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»⁴ и п. 107 Инструкции № 157н⁵, фактическая стоимость материально-производственных запасов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме определенных законодательно установленных случаев. Анализ нормативных документов показал, что к таким случаям относятся:

¹ Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/7330.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

³ МСФО для общественного сектора : офиц. пер. на рус. язык [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.

⁴ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н // СПС «КонсультантПлюс».

- корректировка стоимости товара на сумму торговой наценки (скидки) для организаций, осуществляющих розничную торговлю (п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»³, п. 125 Инструкции № 157н⁴);
- корректировка стоимости запасов в бухгалтерском учете при изменении системы налогообложения и восстановлении сумм НДС, ранее учтенных стоимости запасов (Письмо Минфина РФ от 22.06.2010 г. № 03-07-11/264);
- корректировка стоимости запасов, принятых к учету по неотфактурованным поставкам при поступлении документов (п. 40 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов¹);
- корректировка стоимости товаров исходя из фактических затрат на их приобретение в случае, когда цена товаров зависит от выполнения определенных условий и может быть определена только после принятия товара к учету (приобретение товаров со скидкой), при этом покупатель (заказчик) не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки). Если в дальнейшем условия предоставления скидки покупателем выполнены, и оплата товаров была произведена с учетом скидки, производится корректировка фактической себестоимости товаров².

Во всех вышеперечисленных случаях допускается корректировка стоимости материально-производственных запасов после их первоначального признания непосредственно на счетах учета запасов (по дебету или кредиту счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 105 «Материальные запасы»), т.е. в текущем бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта.

Если материально-производственные запасы коммерческой организации морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, либо текущая рыночная или продажная стоимость запасов снизилась, то в бухгалтерском балансе указанные запасы отражаются на конец отчетного года за вычетом оценочного резерва (п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). В этом случае формируемый резерв обеспечивает переход от фактической стоимости запасов в бухгалтерском учете к их стоимости, актуальной на отчетную дату в бухгалтерской (финансовой) отчетности, сохраняя при этом фактическую стоимость запасов в текущем бухгалтерском учете неизменной. В этой связи особый интерес представляет идентификация оценочных резервов, методика их формирования в бухгалтерском учете и отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Расширение возможностей учетного процесса оценочных резервов позволяет повысить достоверность и полезность информации для пользователей. Отсутствие информации об оценочных резервах при наличии оснований для их создания влечет искажение показателей всех форм отчетности (за исключением, пожалуй, отчета о движении денежных средств) и предоставление пользователям недостоверной информации.

¹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

² Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 06.02.2015 г. № 07-04-06/5027 // СПС «КонсультантПлюс».

Вопросы формирования, бухгалтерского учета и отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных резервов исследуются многими авторами: А. Анищенко¹, Э.С. Дружиловской², С.А. Касьяновой³, Н.Н. Шишкоедовой⁴ и др. Вместе с тем затронутые в работах названных авторов вопросы формирования, учета и отражения в отчетности оценочных резервов не затрагивают всего комплекса существующих в этой сфере проблем, а именно слабо разработанными остаются вопросы относительно формализации подходов к определению сумм оценочных резервов, выявлению индикаторов обесценения запасов. В работах по данной проблеме присутствует в основном подход, закрепленный в нормативных правовых актах в области регулирования бухгалтерского учета в РФ, т.е. индивидуальный подход, по сути, к каждой конкретной ситуации. В частности, п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных⁵ запасов прямо указывает, что «резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по *каждой единице* материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по *отдельным видам* (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. *Не допускается* создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п. Мы считаем подобный подход нерациональным, требующим больших, прежде всего, трудовых затрат на поиск видов запасов с конкретными признаками обесценения, при этом достаточно тяжело идентифицируемыми. Вместо этого нами предлагается подход, основанный на определении значения конкретного аналитического коэффициента, положенного в основу принятия решения о создании резерва.

Но вначале рассмотрим существующий порядок и основные особенности формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей относятся к категории оценочных резервов, формируемых для уточнения стоимости запасов в балансе. Они обеспечивают переход от первоначальной (исторической) стоимости активов в учете к их стоимости, актуальной на отчетную дату, при этом стоимость запасов, по которой они отражены в текущем бухгалтерском учете, остается неизменной.

¹ Анищенко А.В. Резервы в налоговом и бухгалтерском учете [Электронный ресурс] // Экономико-правовой бюллетень. 2016. № 1. 160 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Дружиловская Э.С. Новые правила оценки и учета запасов [Электронный ресурс] // Всё для бухгалтера. 2013. № 1. URL: <http://base.consultant.ru>.

³ Касьянова С.А. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей на малых предприятиях // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2014. № 1. С. 10–13.

⁴ Шишкоедова Н.Н. Новый Закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. М. : Налоговый вестник, 2012. 288 с. URL: <http://base.consultant.ru>.

⁵ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

Организации следует проверить наличие любых признаков, свидетельствующих об обесценении запасов по состоянию на конец отчетного года. Если указанная проверка подтверждает обесценение запасов, они отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва. Согласно требованиям п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» обязанность организации формировать резерв под снижение стоимости материальных ценностей возникает в следующих случаях (кроме организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность):

1. Текущая рыночная стоимость, стоимость продажи запасов снизилась.
2. Запасы частично потеряли свои первоначальные качества.
3. Запасы полностью потеряли свои первоначальные качества.
4. Запасы морально устарели.

На наш взгляд, требования о формировании резерва под снижение стоимости материальных ценностей по основаниям, указанным в пп. 1 и 2, вполне объяснимы и логичны. Так, формирование резерва при снижении рыночной цены материально-производственных запасов дает возможность его восстановления в случае последующего повышения цен. На основании п. 2 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»¹ корректировка стоимости запасов при появлении новой информации об ожидаемых будущих выгодах от владения ими (например, снижение или повышение их рыночной цены) признается изменением оценочного значения. Если рыночная цена запасов, под обесценение которых ранее был признан резерв, в следующих отчетных периодах повышается, то величина резерва корректируется путем за счет увеличения доходов (п. 4 ПБУ 21/2008). При этом стоимость запасов в балансе текущего отчетного периода дооценивается в пределах ранее признанной уценки. Формирование резерва позволяет отражать запасы в отчетности в соответствии с требованием осмотрительности (п. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»²¹⁰), т.е. по наименьшей из двух возможных оценок – первоначальной или текущей рыночной стоимости.

Частичная потеря запасами своих первоначальных качеств влечет невозможность их полноценного использования в производстве, для управленческих нужд организации или реализации. Однако эти запасы могут быть использованы в качестве сырья для переработки, технической утилизации или реализованы по сниженным ценам, например, в качестве лома. Поэтому необходимо отразить уценку таких запасов до цены возможной продажи и сформировать резерв для отражения их в балансе по более низкой стоимости.

И если с первыми двумя пунктами можно согласиться, то с какой целью действующее законодательство предписывает формировать резерв по полностью потерявшим свои первоначальные качества запасам, не совсем понятно. В том случае, когда запасы не пригодны для использования или реализации на сторону

¹ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») : приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс».

ни в каком виде (например, товары, у которых истекает или закончился срок годности – аккумуляторные батареи, пищевые продукты, лекарственные и косметические препараты, бытовая химия и др.), то их рыночная стоимость в следующих отчетных периодах вряд ли повысится. Более того, если запасы не обеспечивают получение некоторого дохода в будущем, они имеют нулевую ценность, и перестают удовлетворять критериям признания актива, а, следовательно, подлежат списанию (п. 7.2. Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России¹). На наш взгляд, формирование резерва под снижение стоимости таких ценностей не имеет смысла. Полностью испорченные запасы необходимо списывать в пределах норм естественной убыли за счет издержек производства или обращения (расходов), сверх норм естественной убыли – за счет виновных лиц или на финансовые результаты деятельности организации. Поэтому мы считаем, что необходимо на законодательном уровне исключить такое основание для формирования указанного резерва, как полная утрата запасами первоначальных качеств.

Что касается морального устаревания запасов, то при наличии в организации неликвидных запасов, на которые отсутствует или существенно снизился покупательский спрос вследствие появления более дешевых, современных, экологических и т.д. аналогов, руководство организации должно оценить данные запасы с точки зрения возможности получения от них дохода в будущем. Если руководство организации полагает, что такие запасы (товары, готовую продукцию) возможно реализовать хотя бы по сниженным ценам, то формируется резерв на величину разницы между фактической себестоимостью и текущей рыночной ценой запасов. Если же материально-производственные запасы находятся без движения в течение длительного периода, а реализовать их не представляется возможным, то такие запасы должны списываться.

По совокупности норм п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и п. 2 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» при обесценении материально-производственных запасов организации (кроме организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность) обязаны формировать резерв под снижение их стоимости. В условиях действующего законодательства отсутствие резерва в необходимых случаях влечет искажение отчетных показателей, т.к. в этом случае материальные ценности отражаются в отчетности по фактической стоимости приобретения, а не в реальной оценке на отчетную дату. Кроме этого, завышается показатель нераспределенной прибыли или занижается показатель непокрытого убытка.

По нашему мнению, существует несколько причин отказа организаций от создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Поскольку при составлении отчетности оценочные резервы являются регулирующими статьями, корректирующими величину активов в балансе, а также расходами, влияющими на конечный финансовый результат в отчете о финансовых результатах, их создание может существенно отразиться на конечном финансовом результате

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. URL: <http://base.consultant.ru>.

деятельности организации. Это, в свою очередь, влияет на такие показатели деятельности, как рентабельность и размер прибыли на акцию. Возможна ситуация, что после формирования всех необходимых и законодательно предусмотренных оценочных резервов, организация из прибыльной превратится в убыточную, что, естественно, не находит поддержки у руководства организации, которое хочет видеть компанию инвестиционно привлекательной, а не убыточной.

В нарушение основополагающих допущений и требований бухгалтерского учета, установленных п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (требований осмотрительности, полноты, своевременности, приоритета содержания над формой, допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности), а также норм п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и пп. 2–4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», умышленное не создание оценочных резервов является своеобразным способом искусственного завышения стоимости активов в балансе и регулирования финансовых результатов. Однако формирование оценочных резервов в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета должно осуществляться вне зависимости от финансового результата деятельности организации, а использование оценочных резервов для регулирования финансовых результатов организации неприемлемо. Следовательно, когда организация не формирует оценочные резервы в случаях, прямо предусмотренных законодательством, и при наличии оснований для их формирования, то бухгалтерскую (финансовую) отчетность такой организации нельзя признать достоверной и дающей полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении в случае существенности сумм несозданных резервов (п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»)¹.

Следующей причиной является тот факт, что методические вопросы формирования оценочных резервов, в том числе, под снижение стоимости материальных ценностей, на законодательном уровне недостаточно проработаны. Наиболее актуальной проблемой является отсутствие методических рекомендаций по расчету величины отчислений в формируемые оценочные резервы, пригодные для различных практических ситуаций. С другой стороны, их отсутствие дает организациям право самостоятельно разрабатывать такие методики.

Еще одной причиной является большая трудоемкость формирования резерва. Во-первых, при подготовке годового отчета организации необходимо выявить запасы с признаками обесценения, по которым необходимо формировать резерв. Выявление частично поврежденных запасов осуществляется при проведении инвентаризации. Целесообразно, чтобы экспертную оценку обесценения запасов, в том числе, востребованности продукта на рынке, оценку размера утраты первоначальных качеств запасами давало должностное лицо, ответственное за использование таких ценностей. Для этого организации необходимо опре-

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс».

делить перечень уполномоченных лиц, имеющих право на вынесение экспертных оценок о необходимости формирования резервов – руководитель подразделения, коммерческий директор, технолог, менеджер по продажам, менеджер по закупкам, товаровед и другие должностные лица.

Определение наличия на балансе организации запасов, которые потенциально могли морально устареть и (или) текущая рыночная стоимость которых снизилась, предлагается проводить не в сплошном порядке, а путем анализа средней величины запасов, величины запасов без движения в отчетном периоде, с привлечением для этой цели частных показателей оборачиваемости запасов, рассчитываемых по формуле (1):

$$O_{\text{мпз}} = \frac{Ob_{\text{кт}}}{\frac{Cn_{\text{дт}} + Ck_{\text{дт}}}{2}}, \quad (1)$$

где $O_{\text{мпз}}$ – коэффициент оборачиваемости материально-производственных запасов;

$Ob_{\text{кт}}$ – оборот по кредиту счета учета материально-производственных запасов;

$Cn_{\text{дт}}$ – сальдо начальное по дебету счета учета материально-производственных запасов;

$Ck_{\text{дт}}$ – сальдо конечное по дебету счета учета материально-производственных запасов.

В числителе формулы для определения коэффициента оборачиваемости запасов приведена стоимость всех запасов, выбывших по различным направлениям – использованных для производства продукции и управленческих целей, реализованных сторонним организациям, израсходованных на строительство объектов внеоборотных активов, утраченных в результате хищения и т.д., а в знаменателе – средняя стоимость данного вида запасов за анализируемый период.

Очевидно, что чем меньше запасов было израсходовано в анализируемом периоде, тем ниже будет величина коэффициента оборачиваемости материально-производственных запасов. При составлении годового отчета анализируемый период для расчета коэффициента оборачиваемости должен быть продолжительным (12 месяцев и более).

Значение коэффициента, близкое к нулю, свидетельствует, что движения данного вида запасов в течение отчетного периода не было. Следовательно, при их длительном хранении возрастает риск того, что в будущем запасы уже не будут востребованы, и их придется списать либо уценить. С другой стороны, возможна и обратная ситуация, когда стоимость запасов увеличивается (например, в условиях инфляции). Поэтому требуется информация о текущей рыночной стоимости данного вида актива на рынке.

Очевидно, что соответствующий показатель можно рассчитать не по материально-производственным запасам в целом, а по их группам, а возможно и конкретным видам. При этом при автоматизированной форме бухгалтерского учета

расчет коэффициентов оборачиваемости может быть формализован. По данным регистров бухгалтерского учета, например, по данным оборотно-сальдовой ведомости по счетам учета запасов (10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и т.д.), определяются виды выбывших запасов и запасов без движения, рассчитывается их средняя стоимость за анализируемый период, на основании чего осуществляется расчет коэффициента оборачиваемости.

Несмотря на то что оценку степени обесценения запасов и их рыночную цену определяет эксперт, считаем, что предложенный подход и возможность автоматизации расчета частных коэффициентов оборачиваемости запасов, позволит сократить объем работы и рационально подойти к выявлению запасов с признаками обесценения в процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Далее в соответствии с п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н¹ необходимо определить и документально подтвердить текущую рыночную стоимость обесценившихся запасов. Порядок определения текущей рыночной стоимости запасов нормативно не установлен и является сложным и дорогостоящим процессом. Полагая, что при определении текущей рыночной стоимости запасов следует использовать информацию о ценах, которую публикуют официальные издания (например, статистические бюллетени, сборники и др.), торговые инспекции, а также информацию, предоставляемую независимыми специалистами-оценщиками и экспертами.

В-третьих, необходимо сравнить текущую рыночную стоимость с фактической себестоимостью запасов, по которой они приняты к учету. В том случае, если фактическая себестоимость запасов превышает текущую рыночную стоимость, на величину разницы должен быть сформирован резерв. Причем еще раз отметим, что в соответствии с требованиями п. 20 Методических указаний № 119н¹ резервы создаются отдельно по каждой единице запасов, принятой в бухгалтерском учете, либо по группе аналогичных запасов. В то же время, если организация обладает, например, определенной статистикой по уровню обесценения запасов в прошлые периоды, то, по нашему мнению, можно предусмотреть на уровне законодательства и еще один вариант, позволяющий определять сумму резерва от обесценения в целом по запасам, с учетом среднего процента обесценения. Более того, можно предложить использование для этих целей и какой-либо функциональной модели, представленной, например, в виде модели линейной множественной регрессии вида:

$$y = a_1 \cdot x_1 + a_2 \cdot x_2 + \dots + a_n \cdot x_n + b, \quad (2)$$

где y – величина резерва;

x_i – факторы, оказывающие влияние на величину резерва;

¹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

a_i и b – параметры уравнения регрессии, определенные эмпирическим путем.

Помимо вышеописанных процедур, при принятии решения о формировании резерва на отчетную дату требуется провести сравнительный анализ соотношения уровня фактической себестоимости и текущей рыночной стоимости готовой продукции (товаров, работ, услуг), на производство которых были использованы запасы. Это связано с тем, что резерв запрещено создавать по запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость изготовленной из них продукции (работ, услуг) больше ее фактической себестоимости (п. 20 Методических указаний № 119н11).

В Учетной политике организации должна быть утверждена методика формирования резервов (отдельно по каждому наименованию или по группам однородных или связанных наименований запасов), порядок определения текущей рыночной стоимости запасов, порядок документального оформления расчета отчислений в резервы. Формирование резерва под снижение стоимости запасов должно осуществляться на основании расчета и быть документально оформлено в соответствии с требованиями, предъявляемыми к первичным учетным документам ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»¹. Нами предложена форма регистра-расчета резерва (рис. 5).

Регистр-расчет резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Организация _____

Дата составления документа _____

По данным бухгалтерского учета				Количество	Текущая рыночная стоимость, на 31.12.20__г. р.	Разница между учетной ценой и текущей рыночной стоимостью, р.	Сумма отчислений в резерв
Наименование	Счет бухгалтерского учета	Остаток на 31.12.20__г.	Учетная цена по состоянию на 31.12.20__г. р.				
1	2	3	4	5	6	7	8

Руководитель _____ / _____ Дата _____
Подпись Расшифровка подписи

Бухгалтер _____ / _____ Дата _____
Подпись Расшифровка подписи

Исполнитель _____ / _____ Дата _____
Подпись Расшифровка подписи

Рис. 5. Регистр-расчет резерва под снижение стоимости материальных ценностей

¹ О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

Последовательность действий, связанных с созданием резерва под снижение стоимости материальных ценностей, приведена на рис. 6.



Рис. 6. Последовательность действий, связанных с формированием резерва под снижение стоимости материальных ценностей

В бухгалтерском учете формирование оценочных резервов осуществляется за счет расходов отчетного периода (п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации»¹). При этом п. 11 ПБУ «Расходы организации» 10/99 уточнено, что отчисления в оценочные резервы являются именно прочими расходами организации, соответственно, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов». По нашему мнению, если обесценившиеся материальные запасы формируют себестоимость готовой продукции (работ, услуг) от обычных видов деятельности, то отчисления в резервы целесообразно признавать расходами по обычным видам деятельности и отражать по дебету счета 90 «Продажи», предусмотрев к нему синтетический счет второго порядка, например, 90.6 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и аналитические счета 90.6.1 «Отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 90.6.2 «Восстановление неиспользованных сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей». В остальных случаях (например, когда запасы предназначены для продажи на сторону, использовании при строительстве объекта основных

¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».

средств, а не для производства продукции, работ, услуг), резерв следует формировать за счет прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Предложение автора, которое сделано выше, идет вразрез с действующей практикой бухгалтерского учета в России. Вместе с тем, согласно подходу, изложенному в п. 28-34 МСФО 2 «Запасы»¹, сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка. При этом МСФО 2 «Запасы» не конкретизирует, за счет каких именно расходов отражается уценка. Тем не менее, учитывая, что, данная публикация является научной работой, содержащей в себе новаторские предложения автора с элементами новизны, мы полагаем, что отнесение суммы резерва в состав расходов по обычным видам деятельности является оправданным с точки зрения повышения информативности и достоверность отчетной информации. Считаем, что конкретный порядок отнесения резерва к расходам по обычным или по прочим видам деятельности организации следует установить в учетной политике, исходя из особенностей функционирования организации. В настоящее время в условиях действующей нормативной базы такой подход невозможен, но, признавая всю дискуссионность данной проблемы, мы считаем целесообразным включение резерва именно в расходы по обычным видам деятельности с соответствующим изменением нормативно-правовой базы по данному вопросу.

Поскольку на основании п. 12 ПБУ 5/013 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, на счетах бухгалтерского учета обесценившиеся запасы продолжают отражаться по фактической себестоимости приобретения. В результате не зависимо от способа оценки запасов при их выбытии (по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по ФИФО) списание запасов осуществляется также по фактической себестоимости, а не рыночной стоимости. В свою очередь, это приводит к искажению себестоимости того объекта, на который списываются запасы (себестоимость основного, вспомогательного, обслуживающего производства, стоимость объектов строительства, себестоимость продажи и т.д.). Проиллюстрируем это на примере.

По состоянию на 31.12.2015 г. в ООО «Восток» остаток материалов на счете 10 «Материалы» составил в сумме 100 тыс. р. Текущая рыночная стоимость материалов по состоянию на 31.12.2015 г. снизилась и составила в сумме 80 тыс. р. Бухгалтерской службой ООО «Восток» сформирован резерв под снижение стоимости материальных ценностей в сумме 20 тыс. р., что отражено в учете бухгалтерской записью:

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» на сумму 20 тыс. р.

Материалы были отпущены в производство 10.01.2016 г. Несмотря на то что их текущая рыночная цена составляет в сумме 80 тыс. р., материальные затраты, связанные с выпуском продукции, составили в сумме 100 тыс. р.:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – 100 тыс. р.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

В соответствии Планом счетов и Инструкцией по его применению по мере списания обесценившихся запасов величина ранее созданных резервов восстанавливается по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись предусмотрена и при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы¹. Таким образом, в нашем примере сумма ранее признанного резерва списывается в доходы организации, что отражается бухгалтерской записью:

*Дебет 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей»
Кредит 91.1 «Прочие доходы» на сумму 20 тыс. р.*

С нашей точки зрения, поскольку расходы обесценение актива уже были уже признаны посредством формирования резерва, то при отпуске обесценившихся запасов в производство соответствующую часть резерва целесообразно относить в уменьшение стоимости запасов в корреспонденции со счетами учета МПЗ, под обесценение которых резерв был образован (10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары» и т.д.). В нашем примере:

*Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
Кредит 10 «Материалы» на сумму 20 тыс. р.*

Естественно, что при использовании авторского подхода собственно сумма материальных затрат должна признаваться лишь в сумме 80 тыс. р.:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – 80 тыс. р.

Никаких записей по восстановлению ранее признанного резерва за счет доходов отчетного периода на счете 91 «Прочие доходы» уже не делается. Предложенный вариант позволит списывать запасы не по себестоимости, а по рыночной стоимости и не завышать тем самым затраты на производство, себестоимость готовой продукции, стоимость объектов строительства и т.д.

Следует отметить, что предложенная схема соответствует логике списания сумм другого оценочного резерва – резерва по сомнительным долгам. Так, согласно Плану счетов и инструкции по его применению²¹⁷ списание не востребо-ванных долгов, ранее признанных организацией сомнительными и по которым были образованы резервы, осуществляется за счет сумм указанных резервов по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При действующем порядке списания величины ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей возникают вопросы обоснованности отражения сумм восстанавливаемых резервов в составе прочих доходов. В нашем примере ООО «Дельта» использует в производстве материалы, расходы от обесценения которых были признаны в прошлом периоде. Почему же на дату списания материалов в производство организации следует признавать доход в виде суммы восстановленного резерва, если рыночная стоимость материалов

¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».

не увеличилась? По нашему мнению, при действующем порядке списания оценочных резервов искусственно завышается величина прочих доходов, что искажает показатели Отчета о финансовых результатах. Предложенная схема отражения снижения стоимости запасов за счет сумм ранее созданного резерва позволит также не завышать величину прочих доходов в отчетности.

С нашей точки зрения, указанная схема отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию и использованию резерва под снижение стоимости материальных ценностей соответствует целям его формирования.

Рассмотренный порядок отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности материально-производственных запасов еще раз подтверждает тот факт, что переоценка стоимости запасов выше их себестоимости, т.е. дооценка, запрещена как МСФО 2 «Запасы» и МСФО ОС 12 «Запасы», так и ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов». Согласно нормам п. 33 МСФО 2 «Запасы», п. 42 МСФО ОС «Запасы» 12, если исчезли обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, производится сторнирование суммы первоначального списания таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной возможной чистой цене продажи. Аналогичные требования содержат и отечественные ПБУ: если рыночная цена запасов, под обесценение которых ранее был признан резерв, в следующих отчетных периодах повышается, то величина резерва восстанавливается (корректируется) за счет увеличения доходов, но не более величины резерва (п. 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов)^{1, 2}. Таким образом, и МСФО, и российские ПБУ предусматривают только односторонний механизм переоценки, не позволяющий увеличивать стоимость запасов при росте их рыночной цены выше себестоимости приобретения. Подход к признанию только убытков от снижения стоимости запасов обусловлен требованием осмотрительности (консерватизма), направленным на то, чтобы не завысить ожидания пользователей отчетности по сравнению с реальным финансовым положением организации. Аналогичный порядок используется также МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» при определении стоимостной оценки долгосрочного актива, предназначенного для продажи, в соответствии с которым выбирается наименьшая из двух величин остаточная (балансовая) стоимость или справедливая стоимость объекта за вычетом затрат на продажу.

Несмотря на то что требование осмотрительности (консерватизма) имеет значительное влияние на методологию оценки нефинансовых активов, суще-

¹ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») : приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

ствуют и недостатки его применения. Критика применения требования осмотрительности (консерватизма) представлена в трудах Я.В. Соколова, С.М. Бычковой¹, Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда², И. Бетге³, С.Ф. Легенчука⁴ и сводится к следующему:

- противоречие другим обязательным требованиям бухгалтерского учета;
- искажение отчетных данных вследствие недооценки активов и искусственного завышения величины прибыли, что затрудняет анализ отчетности заинтересованными пользователями;
- несопоставимость оценок отдельных статей бухгалтерского баланса;
- несоответствие требования осмотрительности (консерватизма) современным экономическим условиям и особенностям развития постиндустриальной экономики.

С нашей точки зрения, дополнительным аргументом необходимости применения альтернативного способа оценки активов – по переоцененной стоимости является тот факт, что использование требования осмотрительности (консерватизма) в качестве основополагающего для последующей оценки запасов искажает экономическую сущность запасов и не создает условия для воспроизводства стоимости запасов при высоком уровне инфляции. Это связано с тем, что запасы являются активами, прямо или косвенно способствующими притоку денежных средств в организацию путем использования для производства продукции, работ, услуг или управленческих нужд, путем продажи, или обмена на другой актив, или для погашения обязательства, а также распределения между собственниками организации.

Запасы, предназначенные для использования при производстве продукции (работ, услуг), полностью потребляются в каждом производственном цикле и переносят свою стоимость на новый продукт труда (включаются в затраты на изготовление готовой продукции). При оценке запасов по фактической стоимости приобретения, существенно отличающейся от их рыночной цены на дату совершения операции, себестоимость готовой продукции занижается, что особенно характерно для материалоемких производств. Если цена реализации готовой продукции определяется исходя из затрат на ее производство, то она также оказывается заниженной и не покрывает затраты на приобретение запасов для дальнейшего воспроизводства в современных условиях вследствие недостатка оборотных средств. Со временем оборот активов организации по схеме «товар – деньги – товар – деньги – товар» сокращается и может даже привести к банкротству организации. Конечно, не исключена и обратная ситуация, когда затраты на производство продукции окажутся выше цены ее реализации,

¹ Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. 1999. № 5. URL: <http://base.consultant.ru>.

² Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2000. 576 с

³ Бетге Й. Балансоведение : пер. с нем. / науч. ред. В.Д. Новодворского. М. : Бухгалтерский учет, 2000. С. 62.

⁴ Легенчук, С.Ф. Развитие принципов бухгалтерского учета в постиндустриальной экономике // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 3. С. 23–28.

определенной не затратным, а рыночным методом. В этом случае снижается конкурентоспособность организации и возникает необходимость выявления резервов снижения себестоимости производства. В любом случае, реальная оценка материальных запасов и затрат на производство необходима для определения базовой точки отсчета ценообразования, т.е. определения минимально возможной цены.

Если запасы предназначены для обмена на другие активы или погашения обязательства, то информация об их реальной рыночной цене на дату совершения операции необходима для обеспечения эквивалентности обмена между хозяйствующими субъектами, при этом заниженная стоимость имущества вводит контрагентов (или кредиторов) в заблуждение. На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что для адаптации системы бухгалтерского учета к современным экономическим условиям, а также для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей следует модифицировать подходы к последующей оценке запасов коммерческих организаций.

Бухгалтерский учет запасов организаций государственного сектора РФ, в том числе их классификация для целей представления отчетности и последующая оценка, отличается от бухгалтерского учета запасов коммерческих организаций. Себестоимость запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению кроме случаев, установленных законодательством РФ, при этом проверка материальных запасов на обесценение и признание в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности не предусмотрена¹. Вместе с тем, согласно п. 27 Инструкции № 157н, изменение фактической стоимости нефинансовых активов допускается в результате *переоценки*. Поскольку материальные запасы относятся к нефинансовым активам, считаем, что к ним должны применяться общие правила последующей оценки нефинансовых активов. Из этого можно сделать вывод, что фактическая стоимость запасов также может быть изменена в результате *переоценки*. Вместе с тем, для разных видов нефинансовых активов установлен различный порядок проведения переоценки (п. 28 Инструкции № 157н):

- переоценка стоимости объектов имущества и капитальных вложений в нефинансовые активы учреждений, за исключением активов в драгоценных металлах и драгоценных камнях, ювелирных и иных ценностях, а также имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, производится по состоянию на начало текущего года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством РФ;

- переоценка активов в драгоценных металлах, драгоценных камнях, ювелирных и иных ценностях осуществляется на отчетную дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, предусмотренном нормативными

¹ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н // СПС «КонсультантПлюс».

правовыми актами, принятыми в соответствии с законодательством РФ Министерством финансов РФ¹;

– переоценка нефинансовых активов, составляющих казну РФ, субъекта РФ, муниципального образования осуществляется на дату совершения операции, а также на отчетную дату составления бюджетной отчетности в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами, принятыми в соответствии с законодательством соответственно РФ, высшим исполнительным органом субъекта РФ, местной администрацией.

На основании изложенных положений п. 28 Инструкции № 157н следует, что организация государственного сектора не вправе *самостоятельно* провести переоценку стоимости активов, в том числе, материальных запасов, или создать резерв при их обесценении, поскольку переоценка осуществляется только в случаях, специально оговоренных действующим законодательством, и в установленном порядке.

В 1992–1997 гг., в условиях высоких темпов инфляции переоценка стоимости активов организаций государственного сектора проводилась достаточно регулярно. Последняя переоценка нефинансовых активов проведена в РФ по состоянию на 1 января 2007 года в соответствии с порядком, утвержденным Приказом Минэкономразвития России, Минфина России и Росстата от 2 октября 2006 г. № 306/120н/139². В соответствии вышеприведенными нормативными актами переоценке подлежала только стоимость основных средств и нематериальных активов, а из всего многообразия видов материальных запасов переоценивалась только стоимость оборудования, предназначенного к установке, которое в соответствии с действовавшей по состоянию на 1 января 2007 г. Инструкцией № 25н учитывалось в составе материальных запасов на счете 010504000 «Строительные материалы»³. С нашей точки зрения, включение в состав имущества, подлежащего переоценке, оборудования, предназначенного к установке, обусловлено его экономической сущностью. Это свидетельствует о том, что в настоящее время и в государственном секторе отсутствуют требования регулярной и массовой переоценки активов, в том числе, запасов, для пересчета их стоимости и смешанных цен различных лет, по которым они учтены в бухгалтерском учете, в единые цены на дату проведения переоценки. В условиях избирательной и

¹ Следует отметить, что в настоящее время не вправе осуществлять систематическую переоценку стоимости активов в драгоценных металлах, драгоценных камнях, ювелирных и иных ценностях только коммерческие организации. Коммерческие банки проводят переоценку драгоценных металлов ежедневно исходя из учетных цен Банка России, а организации государственного сектора проводят переоценку активов в драгоценных металлах, камнях, ювелирных и других ценностях на отчетную дату. Невозможность проведения переоценки драгоценных металлов в коммерческих организациях приводит не только к формированию недостоверных отчетных данных, но и нарушает тождество с данными бухгалтерского учета банка, который является контрагентом по сделке с драгоценными металлами.

² Об утверждении Порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений : приказ Минэкономразвития РФ, Минфина РФ, Минимущества РФ и Госкомстата РФ от 25.01.2003 г. № 25/6н/14/7 // СПС «КонсультантПлюс».

³ Об утверждении инструкции по бюджетному учету: приказ Минфина России от 10.02.2006 г. № 25н // СПС «КонсультантПлюс».

нерегулярной переоценки стоимость активов и величина финансового результата организаций государственного сектора в бухгалтерской (финансовой) отчетности искажаются.

Таким образом, в настоящее время все больше критических замечаний ученых направлено против методологии последующей оценки активов исходя из требования осмотрительности (консерватизма). Как уже отмечалось ранее, основными недостатками его использования при последующей оценке активов является несопоставимость отчетной информации, а также отсутствие релевантной информации о величине ожидаемого дохода от использования активов для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это может свидетельствовать о несоответствии требования осмотрительности (консерватизма) современным экономическим условиям и информационным потребностям пользователей. С нашей точки зрения, последующая оценка запасов исходя из требования осмотрительности (консерватизма), обуславливает применение к ним правил оценки, не отражающей их экономической сущности. По нашему мнению, систематическая переоценка всех видов нефинансовых активов, в том числе, материальных запасов, необходима для формирования достоверной, полезной, а, следовательно, и качественной отчетной информации. Переоценка особенно актуальна по таким видам запасов, как товары для перепродажи, готовая продукция, драгоценные металлы и драгоценные камни, что связано с экономической сущностью указанных объектов, а также инфляционными процессами и динамикой цен. Полагаем, что введение в систему как международного, так и российского бухгалтерского учета нового способа последующей оценки материально-производственных запасов является вполне оправданным.

Ранее авторами выявлены отличия таких экономических категорий, как «переоценка», «дооценка», «уценка» и «обесценение» и было доказано, что и уценка, и обесценение актива являются направлениями переоценки, при этом уценка связана со снижением рыночной *цены* актива, а обесценение – со снижением потребительной *ценности* актива для организации (рис. 7)¹. При этом снижение общей ценности актива для организации может быть обусловлено и снижением его рыночной цены, но не всегда. Поэтому в качестве основного отличия обесценения от уценки является субъективная оценка организации в отношении ценности актива с учетом факторов, характерных для определенного актива в конкретной организации, но не применимых ко всем организациям, владеющим аналогичными активами. По нашему мнению, если рыночная цена запаса снизилась для всех без исключения организаций, это свидетельствует об уценке запаса, если же снизилась рыночная цена или ценность использования запаса конкретной организации, это указывает на его обесценение. Считаем, что при существенном снижении рыночной цены все организации должны корректировать стоимость запасов и признавать убыток от уценки запасов, а при снижении ценности запасов организация должна признавать убыток от обесценения.

¹ Арбатская Т.Г. К вопросу об идентификации процессов обесценения активов и их переоценки // Международный бухгалтерский учет. 2015 № 36. С. 2–17.

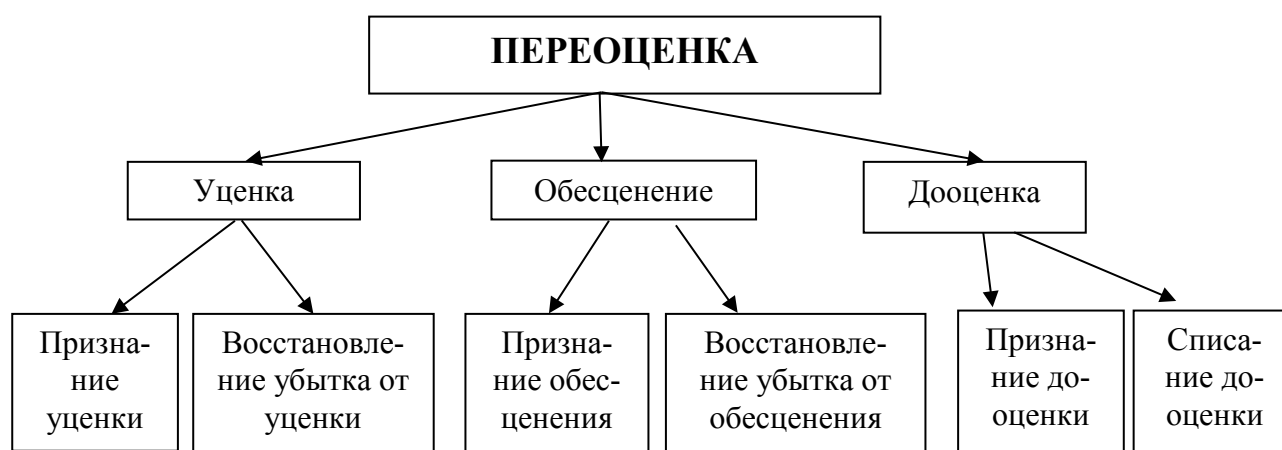


Рис. 7. Направления переоценки запасов

Следует отметить, что и в системе МСФО, и в отечественной системе РСБУ отсутствуют четкие определения, разъяснения и разграничений важнейших таких категорий процесса последующей оценки, как «переоценка», «дооценка», «уценка» и «обесценение» запасов. Поэтому согласно МСФО 2, МСФО 12 и ПБУ 5/01 организация проверяет наличие признаков, свидетельствующих о возможном снижении стоимости запасов (табл. 13).

Таблица 13

Признаки снижения стоимости запасов

МСФО 2 «Запасы»	МСФО ОС 12 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования	Себестоимость запасов не может быть возмещена, если запасы повреждены, или они полностью или частично устарели, или их продажные цены снизились. Себестоимость запасов также не может быть возмещена, если увеличилась расчетная оценка затрат на завершение работ или расчетная оценка затрат, которые будут понесены при продаже, обмене или распространении. Практика списания стоимости запасов ниже уровня себестоимости до чистой цены продажи, согласуется с мнением, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые будут получены от продажи, обмена, распространения или использования	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

На основе проведенного анализа требований МСФО и отечественных нормативных документов в области бухгалтерского учета автором уточнены признаки уценки и обесценения запасов и дополнены признаки, свидетельствующие о возможном обесценении запасов (табл. 14).

Таблица 14

Предлагаемые признаки уценки и обесценения запасов

Признаки обесценения запасов	Признаки уценки запасов
Моральное устаревание, связанное со значительным изменением в технологии, экономических условиях, законодательстве	Падение рыночных цен
Физическое повреждение запасов	
Длительный простой	
Планы по сокращению, прекращению производственной деятельности	
Дополнительные затраты, необходимые для завершения процесса изготовления изделия и его реализации	
Полное отсутствие либо значительное снижение спроса, или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом	
Другие признаки, наблюдаемые в организации	

Как видно из табл. 14, основным признаком, свидетельствующем об уценке запасов, является снижение его рыночной цены, что соответствует ранее изложенному подходу к разграничению категорий «обесценение» и «уценка».

Результаты переоценки запасов предлагается отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности по аналогии с результатами от переоценки других видов нефинансовых активов – основных средств и нематериальных активов (табл. 15).

Таблица 15

Отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки запасов

Результаты переоценки запасов	Отражение в учете результатов переоценки запасов
Дооценка запасов	Отражается в учете обособленно в составе добавочного капитала
Уценка запасов	Относится на финансовый результат в качестве расходов текущего года
Дооценка запасов, равная сумме уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве расходов	Относится на финансовый результат в качестве доходов текущего года
Уценка запасов, равная сумме дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	Уменьшает финансовый результат, ранее увеличенный за счет сумм дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды
Уценка запасов, превышающая сумму их дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	Относится на финансовый результат в качестве расходов текущего года

Результаты переоценки запасов	Отражение в учете результатов переоценки запасов
Относящаяся к основным средствам сумма переоценки, отражаемая в учете обособленно как резерв переоценки	Переносится частично или полностью непосредственно на финансовый результат прошлых отчетных периодов при прекращении признания активов. Перенос сумм резерва переоценки на накопленный финансовый результат производится, минуя счета учета доходов и расходов

Рассмотрим авторские предложения по возможным вариантам отражения в бухгалтерском учете переоценки запасов (приведена корреспонденция счетов для коммерческих организаций).

Дооценка запасов. В том случае, если ранее переоценка запасов не проводилась, предлагается сумму дооценки отражать в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 10 «Материалы» (21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция») Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка запасов» – отражена сумма дооценки запасов.

При выбытии актива сумму дооценки следует относить на увеличение нераспределенной прибыли:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка запасов» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль».

Например, по состоянию на 31.12.2015 г. в ООО «Север» остаток материала «А» на счете 10 «Материалы» составил в сумме 100 тыс. р. Текущая рыночная стоимость материала «А» по состоянию на 31.12.2015 г. – 115 тыс. р. Материал отпущен в производство 11.01.2016 г. В бухгалтерском учете ООО «Север» сделаны бухгалтерские записи:

31.12.2015 г. отражена дооценка материала:

Дебет 10 «Материал А» Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка запасов» – 15 тыс. р.

11.01.2016 г. отражен отпуск материала в производство:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы А» – 115 тыс. р.

11.01.2016 г. отражено списание добавочного капитала в результате переоценки:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка запасов» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль» – 15 тыс. р.

В том случае если запасы ранее переоценивались, то сумму дооценки, равную сумме их уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат, предлагается зачислять на финансовый результат текущего отчетного периода.

Уценка запасов. В том случае если ранее переоценка запасов не проводилась, то сумму уценки запасов предлагается относить на финансовый результат в качестве расходов текущего года. По нашему мнению, если уцененные материальные запасы формируют себестоимость готовой продукции (работ, услуг) от обычных видов деятельности, то уценку запасов следует отражать за счет расходов по обычным видам деятельности и отражать по дебету счета 90 «Продажи»,

предусмотрев к нему синтетический счет второго порядка, например, 90 «Расходы по уценке запасов». В остальных случаях (например, когда запасы предназначены для продажи на сторону, использовании при строительстве объекта основных средств, а не для производства продукции, работ, услуг), резерв следует формировать за счет прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Считаем, что конкретный порядок отнесения резерва к расходам по обычным или по прочим видам деятельности организации следует установить в учетной политике, исходя из особенностей функционирования организации. В настоящее время в условиях ограничений действующей нормативной базы такой подход невозможен, но, признавая всю дискуссионность данной проблемы, мы считаем целесообразным включение резерва именно в расходы по обычным видам деятельности с соответствующим изменением нормативно-правовой базы по данному вопросу.

Считаем, что уценку запасов возможно отражать с применением отдельного регулирующего счета, например 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», как это предусмотрено действующим Планом счетов и инструкции по его применению¹, так и непосредственно на счетах учета запасов:

Дебет 90 «Расходы по уценке запасов» (91 «Прочие расходы») Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В этом случае оценка запасов, сформированная при их первоначальном приобретении, сохраняется в текущем бухгалтерском учете, поэтому списание запасов осуществляется также по фактической стоимости приобретения, а не по рыночной стоимости. В свою очередь, это приводит к искажению оценки того объекта, на который списываются запасы (себестоимость основного, вспомогательного, обслуживающего производства, стоимость объектов строительства, себестоимость продажи и т.д.). Кроме этого, согласно Плану счетов и инструкции по его применению, по мере списания уцененных запасов величина ранее созданного резерва подлежит восстановлению за счет дохода текущего финансового периода по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» Кредит 91.1 «Прочие доходы».

Вместе с тем считаем, что признание дохода в рассматриваемой ситуации нелогично, поскольку фактически организацией доход не получен, а стоимость запасов не увеличилась. С нашей точки зрения, поскольку расходы по уценке запаса уже были признаны посредством формирования резерва, то при отпуске уцененных запасов в производство соответствующую часть резерва целесообразно относить в уменьшение стоимости запасов в корреспонденции со счетами учета запасов, под обесценение которых резерв был образован (10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары» и т.д.). Следует отметить, что предложенная схема соответствует логике отражения в

¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».

учете другого оценочного резерва – резерва по сомнительным долгам, установленная Планом счетов и инструкции по его применению:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» Кредит 10 «Материалы» (21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и т.д.).

Например, по состоянию на 31.12.2015 в ООО «Север» остаток материалов А, используемых в основном производстве, составил в сумме 100 тыс. р. Текущая рыночная стоимость материалов по состоянию на 31.12.2015 г. снизилась и составила в сумме 75 тыс. р. Материалы отпущены в производство 15.01.2016 г.

31.12.2015 г. в ООО «Север» сформирован резерв под снижение стоимости материальных ценностей в сумме 25 тыс. р.:

Дебет счета 90.6 «Расходы на уценку запасов» Кредит счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» – 25 тыс. р.

15.01.2016 г. материалы отпущены в производство:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» Кредит 10 «Материалы» – 25 тыс. р.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – 75 тыс. р.

Совершенно логично, что при использовании авторского подхода материальные затраты признаются в сумме 75 тыс. р., поскольку расходы от уценки запасов в сумме 25 тыс. были признаны 31.12.2015 г. в момент их возникновения. Никаких записей по восстановлению ранее признанного резерва за счет доходов отчетного периода на счете 91 «Прочие доходы» уже не делается. Предложенный вариант позволит списывать запасы не по себестоимости, а по рыночной стоимости, и не завышать тем самым затраты на производство, себестоимость готовой продукции, стоимость объектов строительства и т.д.

Если уценка запасов отражается непосредственно на счетах учета запасов, в бухгалтерском учете отражается запись:

Дебет 90 «Расходы по уценке запасов» (91 «Прочие расходы (расходы по уценке запасов)» Кредит 10 «Материалы» (21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»).

Такой вариант отражения уценки запасов соответствует положениям МСФО и позволяет не завышать себестоимость производства (продаж) при отпуске запасов.

Например, по состоянию на 31.12.2015 г. в ООО «Север» остаток материалов А, используемых в основном производстве, составил в сумме 100 тыс. р. Текущая рыночная стоимость материалов по состоянию на 31.12.2015 г. снизилась и составила в сумме 75 тыс. р. Материалы отпущены в производство 15.01.2016 г.

31.12.2015 г. в ООО «Север» сформирован резерв под снижение стоимости материальных ценностей в сумме 25 тыс. р.:

Дебет счета 90.6 «Расходы на уценку запасов» Кредит счета 10 «Материалы» – 25 тыс. р.

15.01.2016 г. материалы отпущены в производство:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – 75 тыс. р.

В том случае если актив ранее переоценивался, то сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм

дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Если сумма уценки объекта превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал в предыдущие периоды, то разница относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

Обесценение запасов. Процесс обесценения запасов в бухгалтерском учете предлагается отражать за счет расходов (убытков) от обесценения в порядке, аналогичном признанию расходов (убытков от уценки) с использованием резерва под обесценение запасов или непосредственно на счетах учета запасов в зависимости от выбранного варианта учетной политики:

Дебет 90 «Расходы по обесценению запасов» (91 «Прочие расходы (расходы по обесценению запасов)») Кредит 14 «Резервы под обесценение материальных ценностей»;

Дебет 90 «Расходы по обесценению запасов» (91 «Прочие расходы») Кредит 10 «Материалы» (21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»).

Таким образом, на взгляд авторов, целесообразно пересмотреть правила последующей оценки запасов в условиях инфляции и гиперинфляции в отечественных и международных стандартах финансовой отчетности. По нашему мнению, высказанные предложения будут способствовать повышению достоверности информации в финансовой отчетности организаций.

5. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЫЧИСЛЕНИЙ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Использование расчетов, связанных с дисконтированием и наращением денежных потоков широко распространено при проведении финансовых вычислений, например, при проведении инвестиционного анализа. Использование соответствующих подходов в бухгалтерском учете в РФ пока ограничено, хотя они и предусмотрены, например, целым рядом международных и национальных стандартов бухгалтерского учета.

Достаточно часто, когда инициируется разработка нового нормативно-правового акта, можно услышать заявления скептиков о том, что работа по совершенствованию нормативно-правовой базы неэффективна, что отличия вновь принятых документов от ранее действовавших минимальны. Аналогичная дискуссия была начата в специализированной литературе после того, как на сайте Министерства финансов РФ был выложен для обозрения проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов». В частности, очень много специалистов анализировали требования нового документа, высказывали свои мнения об его основных новациях¹. Подобная практика активного обсуждения стандарта еще до его утверждения заслуживает всяческого одобрения. Но, к сожалению, конкретных расчетов, которые бы показали, а что изменится в бухгалтерской отчетности с введением того или иного стандарта, практически не говорится. То есть по-прежнему, авторы анализируют скорее алгоритмы учета, нежели влияние той или иной процедуры на результаты оценки финансового состояния^{2, 3}.

Например, Л.В. Сотникова указывает, что «в проекте ПБУ 5/2012 негласно присутствует метод дисконтирования будущих денежных потоков, «скрывающийся» за следующей формулировкой: при приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, в себестоимость запасов включается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки)»⁴.

Безусловно, применение дисконтирования изменяет оценку материально-производственных запасов. Но существенным это изменение окажется только в том случае, если:

- период отсрочки платежа будет достаточно продолжительным;
- значение ставки дисконтирования будет на достаточно высоком уровне.

¹ Сотникова Л.В. Проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов»: что изменится // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 12.

² Дружиловская Э.С. Новые правила оценки и учета запасов [Электронный ресурс] // Всё для бухгалтера. 2013. № 1. URL: <http://base.consultant.ru/>.

³ Бондарчук Н.И. Изучаем грядущие изменения в бухучете [Электронный ресурс] // Главная книга. 2012. № 21. URL: <http://base.consultant.ru/>.

⁴ Сотникова Л.В. Проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов»: что изменится [Электронный ресурс] // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 12. URL: <http://base.consultant.ru/>.

Подобное умозаключение основано на исследовании стандартного подхода к дисконтированию денежных потоков, когда речь идет о приведении будущей стоимости денежного потока к настоящему моменту:

$$\text{Стоимость актива} = PV = \frac{FV_t}{r^t} = FV * r^{-t} \quad (2)$$

где FV – величина денежного потока по операции приобретения актива, то есть фактически сумма оплаты соответствующего актива;

t – продолжительность временного интервала, прошедшего между моментом получения актива и моментом его оплаты, при этом в момент получения актива $t = 0$;

r – коэффициент дисконтирования за период времени $t = 1$.

В результате проведения подобных расчетов стоимость актива (в данном случае материально-производственных запасов), окажется меньше, чем величина будущего денежного потока. Разница между ними должна быть показана как расходы по уплате процентов, начисленных в связи с отсрочкой платежа:

$$\text{Расходы по процентам} = FV - FV * r^{-t} = FV * (1 - \frac{1}{r^t}) \quad (4)$$

Пример. В январе 2016 г. организация приобретает партию материально-производственных запасов, оплата которых по договору с покупателем предусмотрена в январе 2018 г. в сумме 2 420 тыс. р. (без НДС). Годовой уровень коэффициента дисконтирования принят организацией на уровне $r = 1,1$. Определим стоимость объекта основных средств и величину расходов по уплате процентов за отсрочку платежа:

$$\text{Стоимость актива} = \frac{FV_t}{r^t} = \frac{2\,420}{1,1^2} = 2\,000 \text{ тыс. р.}$$

$$\text{Расходы по процентам} = FV - FV \cdot r^{-t} = 2\,420 - 2\,000 = 420 \text{ тыс. р.}$$

То есть если бы оплата активов происходила в момент его получения, то при условии одинаковой оценки поставщиком и покупателем временной стоимости денег сумма оплаты должна была бы составить 2 000 тыс. р. Но за отсрочку платежа протяженностью два года поставщик должен был скорректировать цену и получить величину будущего денежного потока на уровне 2 420 тыс. р., который и уплачивает покупатель.

Очевидно, что в данном случае оценка партии приобретенных материально-производственных запасов существенно отличается от той, которая была бы сформирована в соответствии с требованиями российских стандартов и, в частности, ПБУ 5/01, которым процедуры дисконтирования пока не предусмотрены. Разница составляет в относительном выражении 21 %.

Но согласимся, что отсрочка платежа при приобретении материально-производственных запасов, которые по определению должны отличаться высокой оборачиваемостью и низкими сроками хранения, на уровне двух лет – это какой-то экономический нонсенс. Подобная ситуация, конечно, возможна, но назвать ее типичной, наверное, все-таки нельзя. Ведь любой экономически разумный поставщик потребует оплаты максимум сразу же после того, как материально-производственные запасы совершат полный кругооборот, т.е. превратятся в денежную форму у их покупателя, который после этого в любом случае должен суметь погасить обязательства перед поставщиком. Если же он не может это сделать, то речь идет о каких-то ненормальных результатах деятельности организации-покупателя, которая совершив полный кругооборот активов должна была бы по всем экономическим законам получить прибавочный продукт, а вместо этого, даже не может покрыть свои издержки на формирование запасов. Таким образом, слишком продолжительной отсрочка здесь быть не может. А чем меньше ее продолжительность, тем естественно меньше будет влияние результатов дисконтирования денежных потоков на стоимость запасов.

Пример. Если бы в предыдущем примере оплата активов была предусмотрена в январе 2017 г. (то есть через один год после получения объекта), то стоимость актива и величина расходов на проценты составляла бы:

$$\text{Стоимость актива} = \frac{FV_t}{r^t} = \frac{2\,420}{1,1^1} = 2\,200 \text{ тыс. р.}$$

$$\text{Расходы по процентам} = FV - FV \cdot r^{-t} = 2\,420 - 2\,200 = 220 \text{ тыс. р.}$$

Соответственно, относительная разница в оценках составляла бы лишь 10 %. Естественно, что со снижением процентной ставки будут изменяться и разницы в оценках:

- рост коэффициента дисконтирования приведет к увеличению разниц;
- снижение коэффициента дисконтирования приведет к снижению разниц.

Исходя из используемого алгоритма расчета можно определить и цену одного дня отсрочки платежа (ведь проект ПБУ ничего не говорит о том, каким может быть минимальная продолжительность отсрочки платежа, при которой уже надо будет прибегать к применению процедур дисконтирования – данный параметр прописывается в учетной политике). Фактически, если речь идет о применении правила сложных процентов, то цена одного дня составляет:

$$r_{1\text{дн.}} = r_{20\text{д.}}^{\frac{1}{365}}. \quad (5)$$

Тогда при уровне годовой ставки процента $r_{20\text{д.}} = 1,1$, имеем:

$$r_{1\text{дн.}} = 1,1^{\frac{1}{365}} = 1,000261.$$

То есть цена одного дня отсрочки платежа при названной ставке дисконтирования составляет 0,026 1 %. С одной стороны, это небольшая величина, но, с другой стороны, при сумме платежа 1 млн р. ежедневные разницы от дисконтирования будут определяться цифрой 261 р.

Итак, расчет дисконтированной стоимости какого-либо объекта бухгалтерского учета основан на том, что некоторая сумма денег в настоящее время стоит больше (то есть имеет большую покупательную способность), чем та же сумма в будущем, что необходимо учитывать при проведении оценки. Двумя основными формулами, на которых строятся расчеты, являются:

– формула для определения настоящей стоимости будущего денежного потока:

$$PV = \frac{FV}{(1+r)^t} = FV \cdot (1+r)^{-t} \quad (6)$$

где PV – настоящая стоимость будущего денежного потока;

FV – будущая величина денежного потока;

r – коэффициент дисконтирования;

t – продолжительность временного интервала, по окончании которого формируется денежный поток.

– формула для определения будущей стоимости денежного потока:

$$FV = PV \cdot (1+r)^t. \quad (7)$$

Экономический смысл использования соответствующих расчетов для целей бухгалтерского учета подобных расчетов состоит в том, что, получив отсрочку платежа, покупатель актива должен будет заплатить за него сумму денежных средств большую, нежели это произошло бы в результате оплаты актива в момент его получения, поскольку поставщик должен соответствующим образом скорректировать цену объекта и компенсировать себе потери связанные с отсрочкой платежа и изменением временной стоимости денежных средств. Таким образом, объект принимается к учету в сумме аналогичной денежному потоку при моментальной оплате актива, а разница между номинальной величиной денежного потока и стоимостью объекта признается расходами по уплате процентов за отсрочку платежа.

Дополнительные сложности могут возникать в том случае, когда платежи в условиях отсрочки осуществляются не единовременно, а несколькими частями. Все частные случаи, предполагающие использование подобных расчетов, были рассмотрены нами в более ранних работах, в которых был сформулирован универсальный подход к оценке активов, независимо от количества случаев его

оплаты и количество партий, на которые разделена конкретная поставка¹. Проиллюстрируем это на примере, когда в течение n периодов происходило различное количество поставок и оплат ценностей.

В этом случае при расчете дисконтированной стоимости будущих денежных потоков (а соответственно и стоимости актива) необходимо использовать следующий подход:

$$\text{Стоимость актива} = \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (8)$$

где FV_t – денежный поток, сформировавшийся через интервал времени t после момента получения актива;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r (то есть, если r рассчитан за один год, то число периодов должно измеряться в годах, если r рассчитан за один месяц, то число периодов должно измеряться в месяцах);

n – индекс периода, в который был сформирован последний денежный поток FV_t по оплате приобретения соответствующего актива;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$. При этом значение коэффициента дисконтирования условно признается одинаковым на протяжении всего наблюдаемого периода.

Сумма расходов по уплате процентов рассчитывается по традиционной схеме как разность между общей номинальной величиной будущих денежных потоков и их дисконтированной величиной:

$$\text{Расходы по процентам} = \sum_{t=0}^n FV_t - \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (9)$$

Еще более сложным будет расчет дисконтированной величины будущих денежных потоков в том случае, когда значение коэффициента дисконтирования r является не одинаковым, а изменяется от периода к периоду. Такая ситуация имеет место в том случае, когда для повышения точности расчета коэффициента дисконтирования, принимается к расчету коэффициент не за какой-либо длинный период, с последующим расчетом уровней за более короткие периоды, а используются именно «короткие» коэффициенты дисконтирования, рассчитанные ежемесячно. В этом случае уровень коэффициента будет нестабилен, а формула для расчета дисконтированной величины будущего денежного потока примет вид:

$$\text{Стоимость актива} = FV_0 + \sum_{t=1}^n \frac{FV_t}{(1+r_1) \cdot \dots \cdot (1+r_t)} \quad (10)$$

¹ Слободняк И.А. Использование концепции временной стоимости денег при формировании показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности. Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. 141 с.

где FV_0 – денежный поток, направленный на оплату соответствующего актива непосредственно в момент его получения

$r_1 \dots r_t$ – это уровни коэффициента дисконтирования в каждом конкретном периоде, начиная с периода t_1 и заканчивая периодом t_n . В данном случае значение коэффициента дисконтирования r_t фактически представляет собой цепной индекс, определяющий временную стоимость денег в периоде t по сравнению с периодом $(t - 1)$ (фактически уровни представляют из себя цепные индексы).

Пример. Актив, приобретенный в январе 2016 г., оплачивается тремя платежами:

- в феврале 2016 г. – в сумме 1 000 тыс. р.;
- в марте 2016 г. – в сумме 500 тыс. р.;
- в апреле 2016 г. – в сумме 1 500 тыс. р.

Соответствующие уровни коэффициентов дисконтирования составляли:

- в феврале 2016 г. 0,011;
- в марте 2016 г. 0,006;
- в апреле 2016 г. 0,006.

Осуществим расчет дисконтированного денежного потока по данной операции:

$$\text{Стоимость актива} = \frac{1000}{1,011} + \frac{500}{1,011 \cdot 1,006} + \frac{1500}{1,011 \cdot 1,006 \cdot 1,006} = 2946,76 \text{ тыс. р.}$$

Соответственно, в данной ситуации расходы по уплате процентов составят: $3\,000 - 2\,946,76 = 53,24$ тыс. р.

Соответствующие расчеты с использованием различных уровней коэффициентов дисконтирования обеспечивают большую точность при дисконтировании, используя максимально короткие временные интервалы, за которые приводятся коэффициенты дисконтирования. Это необходимо в том случае, когда данные по коэффициентам дисконтирования, приведенные по коротким периодам значительно отличаются друг от друга. Естественно, что это немного усложняет процедуры ведения учета, однако, поскольку все соответствующие расчеты легко могут быть автоматизированы, то это не ведет к увеличению трудоемкости.

Аналогичную процедуру расчетов можно применять не только к оценке реальных активов, но и в том случае, когда денежный поток, связанный с активами, в будущем формируется в виде притока денежных средств. Это, прежде всего, дебиторская задолженность. В том случае, если дебиторская задолженность будет погашена денежными средствами (дебиторская задолженность покупателей), то расчет ее дисконтированной оценки представляет собой разделение общей величины дебиторской задолженности на две составляющих:

– дебиторская задолженность по какой-либо конкретной операции, которая будет погашена денежными средствами (дебиторская задолженность покупателей и заказчиков) – операционная дебиторская задолженность;

– дебиторская задолженность по процентам, возникшая из-за предоставления дебитору отсрочки платежа – процентная дебиторская задолженность.

Операционная дебиторская задолженность (название операционная выбрано условно, и не означает, что она связана именно с основной деятельностью; это может быть любая дебиторская задолженность) представляет собой дисконтированную величину будущего денежного потока по погашению номинальной величины дебиторской задолженности:

$$\text{Операционная ДЗ} = \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (11)$$

где FV_t – денежный поток по погашению номинальной величины дебиторской задолженности, сформировавшийся через интервал времени t после момента возникновения дебиторской задолженности;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r ;

n – индекс периода, в который был сформирован последний денежный поток FV_t по погашению дебиторской задолженности;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$.

Сумма процентной дебиторской задолженности в данном случае рассчитывается по традиционной схеме как разность между общей номинальной величиной будущего денежного потока и операционной дебиторской задолженностью:

$$\text{Процентная ДЗ} = \sum_{t=0}^n FV_t - \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (12)$$

В ситуации, когда дебиторская задолженность будет погашена неденежными средствами, то она должна быть разделена на две составляющих:

– дебиторская задолженность по какому-либо конкретному авансу, которая будет погашена неденежными средствами – инвестиционная дебиторская задолженность;

– дебиторская задолженность по процентам, возникшая из-за предоставления контрагенту аванса (предоплаты) – процентная дебиторская задолженность.

Инвестиционная дебиторская задолженность представляет собой наращенную величину денежного потока, направленного поставщику активов:

$$\text{Инвестиционная ДЗ} = \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1+r)^{n-t}, \quad (13)$$

где PV_t – денежный поток по перечислению поставщику неденежных активов аванса через интервал времени t после момента возникновения соответствующей дебиторской задолженности;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r , прошедших с момента перечисления аванса до его погашения дебитором неденежными активами;

n – индекс периода, в котором неденежными активами была погашена соответствующая величина дебиторской задолженности;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$.

Сумма процентной дебиторской задолженности рассчитывается по традиционной схеме как разность между общей номинальной величиной денежного потока по перечислению аванса и наращенной величиной денежного потока по перечислению аванса:

$$\text{Процентная ДЗ} = \sum_{t=0}^n PV_t - \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1 + r)^{n-t}. \quad (14)$$

Использование процедур наращения стоимости активов является достаточно дискуссионным и решение о применении подобных схем должно приниматься на основании профессионального суждения специалиста, формирующего показатели бухгалтерской управленческой отчетности и субъекта, который будет принимать решение на основе этих показателей. Против использования такого подхода говорит использование при формировании показателей бухгалтерской управленческой отчетности принципа осмотрительности, суть которого состоит в том, что стоимость активов и величина доходов не должна быть завышена. При использовании же данной схемы расчета стоимость актива будет завышена.

Учет временной стоимости денег при расчете соответствующих показателей бухгалтерской управленческой отчетности, связанных с осуществлением расчетов, позволяет классифицировать полученные новые показатели в три основные группы:

- операционная дебиторская задолженность (кредиторская задолженность);
- процентная дебиторская задолженность (кредиторская задолженность);
- инвестиционная дебиторская задолженность (кредиторская задолженность).

В соответствии с данной классификацией вида активов (пассивов) будет существовать классификация доходов:

- операционный доход (основной доход);
- процентный доход (доход по процентам);
- процентный расход (расход по процентам).

Получение дохода является обратной стороной операции по приобретению актива. То есть одна сторона сделки выступает при реализации договора купли-продажи актива покупателем, другая соответственно продавцом, получая доход. В том случае, если получение актива предшествует его оплате, стоимость актива определяется по дисконтированной величине будущих денежных потоков. Продавец актива должен также осуществить дополнительные расчетные процедуры

для определения суммы дохода: величина выручки от продаж должна определяться по дисконтированной величине будущих денежных потоков, связанных с оплатой актива:

$$\text{Выручка} = \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (15)$$

где FV_t – денежный поток, сформировавшийся через интервал времени t после момента реализации актива;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r ;

n – индекс периода, в который был сформирован последний денежный поток FV_t по оплате факта продажи соответствующего актива;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$.

Сумма доходов по процентам в связи с предоставленной покупателю отсрочкой платежа, рассчитывается по традиционной схеме как разность между общей номинальной величиной будущих денежных потоков и их дисконтированной величиной:

$$\text{Доходы по процентам} = \sum_{t=0}^n FV_t - \sum_{t=0}^n \frac{FV_t}{(1+r)^t} \quad (16)$$

В том случае, если значения коэффициента дисконтирования r в каждом из периодов, прошедших после совершения факта продажи, были различны, то сумма выручки должна быть рассчитана по следующей формуле:

$$\text{Выручка} = FV_0 + \sum_{t=1}^n \frac{FV_t}{(1+r_1) \cdot \dots \cdot (1+r_t)} \quad (17)$$

где FV_0 – денежный поток, полученный в виде оплаты соответствующего реализованного актива непосредственно в момент его продажи;

$r_1 \dots r_t$ – это уровни коэффициента дисконтирования в каждом конкретном периоде, начиная с периода $t = 1$ и заканчивая периодом $t = n$.

Величина дохода по процентам определяется стандартным способом как разность между номинальным и дисконтированным денежным потоком по оплате отгруженной продукции или иного актива.

В случае, если имеет место получение аванса, выручка должна определяться как будущая стоимость настоящего денежного потока, то есть она должна определяться с учетом наращения номинальной суммы платежа:

$$\text{Выручка} = \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1+r)^{n-t} \quad (18)$$

где PV_t – денежный поток по оплате продавцу неденежных активов аванса через интервал времени t после момента первого платежа в 0-м периоде;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r , прошедших с момента перечисления аванса до его погашения организацией каким-либо неденежными активами;

n – индекс периода, в котором неденежными активами (в результате отгрузки продукции) была погашена соответствующая величина кредиторской задолженности по авансам полученным;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$.

В этом случае сумма выручки будет выше, нежели номинальная величина денежного потока, уплаченная покупателем продавцу неденежного актива. Соответственно, разность между суммой выручки и величиной номинального денежного потока по оплате актива будет составлять расходы по процентам:

$$\text{Расходы по процентам} = \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1+r)^{n-t} - \sum_{t=0}^n PV_t \quad (19)$$

Самый сложный расчет имеет место в ситуации, когда денежный поток имеет место как в периодах, предшествующих отгрузке какого-либо актива, так и в периодах после осуществления этой отгрузки. В этом случае формулу для расчета суммы выручки можно будет представить следующим образом:

$$\text{Выручка} = \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1+r)^{n-t} + \sum_{T=n}^k \frac{FV_T}{(1+r)^{T-n}} \quad (20)$$

где PV_t – денежный поток по оплате продавцу неденежных активов аванса через интервал времени t после момента первого платежа;

FV_T – это денежный поток по оплате продавцу неденежных активов через интервал времени T , после момента отгрузки продукции покупателю;

t – индекс периода, в котором был получен соответствующий аванс;

T – индекс периода, в котором была осуществлена последующая оплата отгруженной партии товара;

n – индекс периода, в котором неденежными активами (в результате отгрузки продукции) была погашена соответствующая величина кредиторской задолженности по авансам полученным;

k – индекс периода, в котором покупателем была окончательно погашена величина дебиторской задолженности по оплате отгруженного ему неденежного актива;

r – значение коэффициента дисконтирования за единицу временного интервала. При этом значение коэффициента дисконтирования признается одинаковым на протяжении всего наблюдаемого периода.

Фактически, эта формула и представляет собой заявленный нами универсальный подход, который может быть использован в любом случае при оценке дисконтированных/наращенных сумм.

Например, авансовый платеж в сумме 500 тыс. р. под отгрузку продукции был получен в январе 2015 г., продукция была отгружена в марте 2015 г., а окончательный расчет – еще 300 тыс. р. – был произведен в июне 2015 г. Месячный уровень коэффициента дисконтирования составляет 1,01. Определим сумму выручки и величину доходов (расходов) по процентам:

$$\text{Выручка} = \sum_{t=0}^n PV_t \cdot (1+r)^{n-t} + \sum_{T=n}^k \frac{FV_T}{(1+r)^{T-n}} = 500 \cdot 1,01^2 + \frac{300}{1,01^3} = 801,23 \text{ тыс. р.}$$

Применение соответствующих степеней для расчета обусловлено тем, что индекс $t = 0$ имеет январь 2015 г., соответственно март имеет индекс $t = n = 2$, а июнь $t = k = 5$. Тогда разница в индексах $(n - t) = 2$, а разница в индексах $(T - n) = 3$.

В данном случае величина расхода по процентам составляет 1,23 тыс. р. Разность между номинальной и дисконтированной (наращенной) суммой платежа представляет именно расходы по процентам, поскольку сумма выручки превышает номинальную величину платежа. То есть величина расходов по процентам, исчисленная с суммы аванса, полученного до отгрузки продукции больше, чем величина доходов по процентам, начисленным за время отсрочки платежа:

$$\text{Расходы по процентам} = 500 \cdot 1,01^2 - 500 = 10,05 \text{ тыс. р.}$$

$$\text{Доходы по процентам} = 300 - 300/1,01^3 = 8,82 \text{ тыс. р.}$$

Противоположная ситуация возникает в том случае, когда в первую очередь, производится отгрузка части партии товара, после чего по прошествии какого-либо временного интервала покупатель оплачивает полностью всю партию товара, а затем уже производится окончательная отгрузка остатка партии товара. В этом случае для точного расчета сумм доходов по процентам, расходов по процентам и выручки необходимо определить дополнительный показатель – долю партии, которая была отгружена в начальный момент времени $t = 0$. Не зная этой доли, невозможно будет определить дисконтированную величину платежа. То есть, в этом случае сумму выручки предлагается определять по формуле:

$$\text{Выручка} = \frac{d_0 \cdot FV_T}{(1+r)^T} + (1-d_0) \cdot PV_t \cdot (1+r)^{k-t} \quad (21)$$

где FV_t – это денежный поток по оплате неденежных активов через интервал времени T , после момента отгрузки первой партии продукции покупателю;

PV_t – это денежный поток по авансовой оплате неденежных активов за интервал времени t до момента отгрузки первой партии продукции покупателю;

T – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r , прошедших с момента отгрузки продукции до ее оплаты;

t – число периодов такой продолжительности, за которую рассчитан коэффициент дисконтирования r , прошедших с момента оплаты продукции до ее отгрузки;

k – индекс периода, в котором покупателю была окончательно отгружена вся партия неденежного актива;

r – значение коэффициента дисконтирования за временной интервал $t = 1$. При этом значение коэффициента дисконтирования признается одинаковым на протяжении всего наблюдаемого периода.

d_0 – доля продукции, отгруженная покупателю в составе первой партии.

Например, в январе 2015 года организация отгрузила 60 % от общего размера партии товара покупателю. В апреле 2015 года в соответствии с графиком, установленным договором, покупатель оплатил все 100 % товара суммой, которая в соответствии с графиком платежей составила 2015 тыс. р. В мае 2015 г. покупателю были отгружены оставшиеся 40 % партии товара. Коэффициент дисконтирования за 1 мес. составляет 1,02. Определим величину выручки и сумму доходов (расходов) по процентам:

$$\text{Выручка} = \frac{d_0 \cdot FV_t}{(1+r)^t} + (1-d_0) \cdot FV_t \cdot (1+r)^{k-t} = \frac{0,6 \cdot 2000}{1,02^3} + (1-0,6) \cdot 2000 \cdot 1,02^1 = 1946,79 \text{ тыс. р.}$$

Тогда величина доходов по процентам составляет:

$$\text{Доходы по процентам} = FV_t - \text{Выручка} = 53,2 \text{ тыс. р.}$$

В данном случае имеют место ситуация, когда суммарная величина доходов по процентам, в связи с предоставлением покупателю отсрочки платежа, превышает величину расходов по процентам, связанных с получением аванса от поставщика. То есть:

$$\text{Доходы по процентам} = 1\,200 - \frac{0,6 \cdot 2\,000}{1,02^3} = 69,21 \text{ тыс. р.}$$

$$\text{Расходы по процентам} = (1 - 0,6) \cdot 2\,000 \cdot 1,02^1 - 800 = 16 \text{ тыс. р.}$$

В аналогичном порядке можно рассчитать сумму доходов по процентам и расходов в общем случае, платежи осуществляются не единовременно, но пери-

одически, и продукция отгружается не одной, а несколькими партиями. Необходимо знать лишь величину каждой отгрузки, каждого платежа и периоды осуществления соответствующих отгрузок и платежей.

Таким образом, мы считаем возможным изменить всю цепочку показателей, связанных с корректировкой стоимости активов в связи с корректировкой расчетных показателей, однако это изменение также должно быть показано обособлено и учтено в том периоде, когда произошло событие, свидетельствующее о необходимости внесения корректировок. В условиях автоматизации внесение подобных корректировок не представляется сложным. Однако естественно, что предстоит решить еще множество задач, связанных с внедрением процедур финансовых вычислений в методику бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов и расходов организации.

Отметим, что все корректировки стоимости активов, в том числе и в результате проводимых переоценок, оказывают влияние на финансовое состояние организации, например, на значение коэффициентов платежеспособности и финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов, на основе которых уже будут принимать свои управленческие решения внешние пользователи. Поэтому подобные корректировки являются существенными.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Итак, можно констатировать, что достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности является одной из важнейших качественных характеристик, обеспечивающих полезность отчетной информации для широкого круга пользователей. Исследование нормативной базы в области бухгалтерского учета позволило сделать вывод о сходстве подходов к определению достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, заложенных и в российской, и в международной системе учета. Несмотря на это, авторами установлена недостаточная проработанность данного вопроса на законодательном уровне и отсутствие критериев (условий) признания отчетности достоверной.

Приведенные в настоящей работе определения различных авторов, обзор истории подходов к определению категории «достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность» свидетельствуют об отсутствии единого определения и общих методологических подходов к пониманию достоверности отчетности и критериев ее формирования среди ученых. В результате проведенной работы предложено авторское определение категории достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности как отчетности, раскрывающей реальное финансовое положение и результаты деятельности организации в отчетность, в которой существенно не искажены реальное финансовое положение и результаты деятельности организации для принятия управленческих решений. Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагается понимать такую степень точности отчетных данных, которая является удовлетворительной для принятия решений различными группами пользователей. Условиями, обеспечивающими достоверность отчетной информации, по нашему мнению, являются адекватность, точность, устойчивость в достижении цели, нейтральность, подконтрольность (проверяемость). По нашему мнению, вышеприведенные условия, раскрывающие достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, неразрывно связаны с конкретными бухгалтерскими процедурами в отношении каждого объекта учета: признание объекта, оценка объекта при первоначальном признании, корректировка оценки (последующая оценка), представление и раскрытие информации об объектах бухгалтерского учета, подтверждение (проверка) формирования отчетности независимым субъектом.

Во второй части настоящей работы исследованы вопросы последующей оценки некоторых видов нефинансовых активов и их влияние на достоверность отчетности. Авторами сделан вывод, что проблема последующей оценки нефинансовых активов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности являются актуальной не только для российских, но и для зарубежных организаций. Проблемы последующей оценки нефинансовых активов обусловлены не только процессом реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в целях сближения с МСФО, но также несовершенством самих стандартов МСФО. Исследование показало, что и в системе МСФО, и в отечественной системе бухгалтерского учета недостаточное внимание уделяется развитию теоре-

тических основ, в том числе понятийного аппарата последующей оценки нефинансовых активов. В статье представлен авторский взгляд на современный понятийный аппарат процесса последующей оценки нефинансовых активов, уточнен терминологический аппарат последующей оценки активов и разграничены категории «переоценка», «уценка», «дооценка» и «обесценение».

В этой части работы проведен анализ требований действующего законодательства в части последующей оценки активов и их признания в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это позволило сделать вывод, о том, что и российские, и международные стандарты предоставляют возможность избирательной переоценки нефинансовых активов, что приводит к несопоставимости показателей отчетности различных организаций (в том числе организаций различных секторов экономики), затрудняют интерпретацию отчетной информации заинтересованными пользователями, что вызывает необходимость пересмотра подходов к последующей оценке нефинансовых активов. По нашему мнению, регулярная переоценка нефинансовых активов организации позволяет более точно определить их реальную стоимость на дату составления отчетности, сумму амортизации амортизируемых активов, себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг), величину прибыли, а, следовательно, и величину собственного капитала организации. Авторские предложения направлены на решение современных проблем последующей оценки нефинансовых активов с целью повышения достоверности и полезности отчетной информации при принятии решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Об оценочной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
4. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
5. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс».
8. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс».
9. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».
10. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».
11. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс».
12. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // СПС «КонсультантПлюс».
13. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н // СПС «КонсультантПлюс».
14. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696// СПС «КонсультантПлюс».
15. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н // СПС «КонсультантПлюс».

16. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н // СПС «КонсультантПлюс».

17. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «КонсультантПлюс».

18. Об утверждении Порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений : приказ Минэкономразвития РФ, Минфина РФ, Минимущества РФ и Госкомстата РФ от 25.01.2003 № 25/6н/14/7 // СПС «КонсультантПлюс».

19. О проведении переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений [Электронный ресурс] : приказ от 02.10.2006 г. Минэкономразвития РФ № 306, Минфина РФ № 120н, Росстата № 139 // Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

20. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н // СПС «КонсультантПлюс».

21. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс».

22. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н // СПС «КонсультантПлюс».

23. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н // СПС «КонсультантПлюс».

24. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н // СПС «КонсультантПлюс».

25. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н // СПС «КонсультантПлюс».

26. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н // СПС «КонсультантПлюс».

27. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н // СПС «КонсультантПлюс».

28. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н // СПС «КонсультантПлюс».

29. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н // СПС «КонсультантПлюс».

30. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011) : приказ Минфина РФ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н // СПС «КонсультантПлюс».

31. О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 29.08.2014 г. № 89н // СПС «КонсультантПлюс».

32. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

33. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

34. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

35. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс] : приказ Минфина от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

36. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

37. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

38. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

39. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов» : приказ Минфина России от 31.1.2016 г. № 259н. Режим доступа: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=117113.

40. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 30.12.1993 г. № 160 // СПС «КонсультантПлюс».

41. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс».

42. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы : постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 [Электронный ресурс] : // СПС «КонсультантПлюс».

43. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н // СПС «КонсультантПлюс».

44. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

45. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 06.02.2015 г. № 07-04-06/5027// СПС «КонсультантПлюс».

46. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://minfin.ru/ru/search/?q_4=%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%82%D1%83%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%8B%D0%B5+%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D1%8B&source_id_4=6.

47. МСФО для общественного сектора. Официальный перевод на русский язык. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.

48. Акатьева М.Д. Правовые аспекты российского бухгалтерского законодательства [Текст] / М.Д. Акатьева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013. № 6. С. 13–15.

49. Аль-Дахер А.С. Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы [Электронный ресурс] / А.С. Аль-Дахер, Э.Ф. Габдрафикова // МСФО и МСА в кредитной организации. 2013. № 1. С. 26–33. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

50. Анищенко А.В. Резервы в налоговом и бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / А.В. Анищенко // Экономико-правовой бюллетень. 2016. № 1. 160 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

51. Антипова М.М. Переоценка основных средств: правила отражения в учете и отчетности [Электронный ресурс] / М.М. Антипова, М.С. Антипов // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2011. № 6. С. 50–57. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

52. Арабян К.К. Аудит как независимая форма финансового контроля: миссия и ожидания пользователей [Текст] / К.К. Арабян, И.В. Давыдова // Аудитор. 2013. № 10. С. 16–22.

53. Арбатская Т.Г. Актуальные вопросы формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете [Текст] / Т.Г. Арбатская // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 41. С. 21–29.
54. Арбатская Т.Г. К вопросу о сущности категории «достоверность» [Текст] / Т.Г. Арбатская // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 8 (350). С. 17–32.
55. Арбатская Т.Г. К вопросу об идентификации процессов обесценения активов и их переоценки [Текст] / Т.Г. Арбатская // Международный бухгалтерский учет. 2015 № 36. С. 2–17.
56. Арбатская Т.Г. Влияние методических аспектов учетной политики на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / Т.Г. Арбатская // Управленец. 2015. № 2 (54). С. 34–39.
57. Арбатская Т.Г. Оценка запасов в международном и российском бухгалтерском учете [Текст] / Т.Г. Арбатская // Экономика и управление: проблемы, решения. 2016. № 8. С. 211–224.
58. Басалаева Е.В. Анализ МСФО 36 в разрезе теории бухгалтерского учета [Текст] / Е.В. Басалаева // Современный бухучет. 2012. № 1. С. 25–28.
59. Бетге Й. Балансоведение [Текст] / Й. Бетге / пер. с нем. ; науч. ред. В.Д. Новодворского. М. : Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
60. Блатов Н.А. Балансоведение [Текст] / Н.А. Блатов. Л. : Экономическое образование, 1930. 296 с.
61. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. М.: Советская энциклопедия. 1969–1978. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/85596/Достоверность>.
62. Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс] / Под редакцией А.Н.Азрилияна // М.: Институт новой экономики. 1999. Режим доступа: http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/8824/УЦЕНКА.
63. Большой толковый словарь по культурологии [Электронный ресурс] / Под редакцией Б.И. Кононенко. 2003. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_culture/2522/Ценность
64. Большой энциклопедический словарь. 2000. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/122954>.
65. Большой энциклопедический словарь. 2000. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/136054>.
66. Бондарчук Н.И. Изучаем грядущие изменения в бухучете [Электронный ресурс] / Н.И. Бондарчук, Л.А. Елина // Главная книга. 2012. № 21. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
67. Борисенко, В.В. Учет основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [Текст] / В.В. Борисенко // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2014. № 11. С. 14–23.
68. Булаев С.В. Обесценение активов [Текст] / С.В. Булаев // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 5. С. 28–38.

69. Булаев С.В. Резервы по МСФО и РСБУ: в чем разница? [Электронный ресурс] / С.В. Булаев // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 10. С. 21–29. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
70. Бычкова С.М. Понятие достоверности и существенности в бухгалтерском учете [Текст] / С.М.Бычкова, Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. С. 3–9.
71. Васильев Ю.А. Материальные активы с позиций МСФО (IAS) 2 [Электронный ресурс] / Ю.А. Васильев // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 6. С. 19–24. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
72. Величковский А.В. Неопределенность и риск при оценке активов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / А.В. Величковский // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 19–29.
73. Галенко В.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет материалов в строительной организации [Электронный ресурс] / В.Ю. Галенко // Экономико-правовой бюллетень. 2015. № 8. 160 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
74. Генералова Н.В. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России [Текст] / Н.В. Генералова, С.Н. Карельская // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. С. 10–19.
75. Генералова Н.В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / Н.В. Генералова // Финансы и бизнес. 2010. № 2. С. 142–148.
76. Голованова Е.Е. Переоценка объектов основных средств [Электронный ресурс] / Е.Е. Голованова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 21. С. 23–30. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
77. Горбунова Н.В. Сравнительные теоретические аспекты бухгалтерского учета нематериальных активов согласно МСФО [Текст] / Н.В. Горбунова, В.Н. Шеметов // Налоги. 2013. № 1. С. 14–18.
78. Грачева Р.Е. Выбытие основных средств после переоценки [Электронный ресурс] / Р.Е. Грачева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 15. С. 44–48. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
79. Гришина Е.П. Достоверность доказательств и способы ее обеспечения в уголовном процессе: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.
80. Гульпенко, К. В. Проблемы современной экономики [Электронный ресурс] / К.В. Гульпенко // Экономические проблемы регионов и отраслевых комплексов. 2009. № 4. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
81. Демина И.Д. Переоценка основных средств и ее отражение в бухгалтерском учете отечественных организаций [Электронный ресурс] / И.Д. Демина // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2013. № 6. С. 20–25. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
82. Денискина З.К. Особенности переоценки нефинансовых активов [Электронный ресурс] / З.К. Денискина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2012. № 3. С. 38–40. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

83. Денисова М.О. Законодательство о бухгалтерском учете в 2013 году [Электронный ресурс] / М.О. Денисова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 6. С. 36–42. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

84. Диркова Е.Ю. Годовая бухгалтерская отчетность: достоверность, конфиденциальность, дивиденды [Текст] / Е.Ю. Диркова // Налоговая политика и практика. 2011. № 3. С. 38–45.

85. Дружиловская Т.Ю. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, А.А. Ходырев // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

86. Дружиловская Т.Ю. Учет основных средств: нормативное регулирование и российская практика [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, В.А. Дрыгинкина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 23. С. 2–9.

87. Дружиловская Э.С. Новые правила оценки и учета запасов [Электронный ресурс] / Э.С. Дружиловская // Все для бухгалтера. 2013. № 1. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

88. Дубовик И.И. Все начинается с сырья и материалов [Электронный ресурс] / И.И. Дубовик // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. № 3. С. 22–32. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

89. Дубовик И.И. МПЗ в балансе оператора связи [Электронный ресурс] / И.И. Дубовик // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 6. С. 25–34. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

90. Дятлова О.В. Учет и оценка товарных запасов по российским и международным стандартам [Электронный ресурс] / О.В. Дятлова // Аудитор. 2015. № 5. С. 24–27. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

91. Игнатьева И. Переоценка ценностей. Методика и практика бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / И. Игнатьева // Финансовая газета. 2012. № 11. С. 11; № 12. С. 10. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

92. Илюхина Н.А. Порядок переоценки объектов нематериальных активов [Текст] / Н.А. Илюхина // Аудиторские ведомости. 2009. № 7.

93. Иноземцева Ю.А. Есть ли в бухучете исключения из правил [Текст] / Ю.А. Иноземцева // Главная книга. 2011. № 17. С. 74–77.

94. Исследовательская деятельность. Словарь [Электронный ресурс] / под ред. Е.А. Шашенковой. М.: УЦ «Перспектива». 2010. Режим доступа: http://research_activities.academic.ru/633/Достоверность.

95. Казакова Н.А. Институциональные аналитические аспекты и проблемы достоверности учетной информации о развитии бизнеса [Текст] / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 35. С. 2–12.

96. Карельская С.Н. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности [Текст] / С.Н. Карельская, Е.И. Зуга // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 32–42.

97. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства [Текст] / Т.П. Карпова // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.

98. Каспина, Р.Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции: учеб. пособие [Текст] / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. М. : Омега-Л, 2007. 204 с.
99. Касьянова С.А. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей на малых предприятиях [Текст] / С.А. Касьянова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2014. № 1. С. 10–13.
100. Ковалев Вит.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение [Текст] / Вит. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5: Экономика. 2012. Вып. 2. С. 107–116.
101. Ковалев В.В. Лизинг: финансовые, учетно-аналитические и правовые аспекты [Электронный ресурс] / В.В. Ковалев : учебно-практическое пособие. Москва: Проспект. 2011. 448 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
102. Ковалев Вит.В. Сущностные и конъюнктурные особенности трансформации финансовой отчетности [Текст] / Вит.В. Ковалев // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 41. С. 2–9.
103. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Режим доступа: : <http://base.consultant.ru>.
104. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
105. Костюкова, И.Н., Недостачи, потери от порчи и обесценение активов и их финансово-экономические последствия [Текст] / И.Н. Костюкова, Д.В. Луговской // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4. С. 32–39.
106. Котов В.В. Обеспечение достоверности налоговой отчетности как задача негосударственного финансового контроля [Текст] / В.В. Котов // Финансовое право. 2013. № 7. С. 14–16.
107. Кравченко С.А. Что вы знаете об оценочных значениях? [Электронный ресурс] / С.А. Кравченко // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 10. С. 40–49. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
108. Краткий словарь экономиста [Электронный ресурс] / Н.Л. Зайцев. М.: Инфра-М. 2007. Режим доступа: <http://economist.academic.ru/937/УЦЕНКА>.
109. Куница Я.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [Электронный ресурс] / Я.Н. Куница, Т.А. Лаврухина, Н.Г. Сапожникова и др.; под ред. Н.Г. Сапожниковой. М.: КНОРУС, 2012. 368 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
110. Кутер М.И. О резерве по переоценке основных средств и сохранении в учете первоначальной стоимости объектов при их переоценках [Электронный ресурс] / М.И. Кутер, Д.И. Понокова, Р.И. Мамедов // Все для бухгалтера. 2007. № 9. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
111. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособие [Текст] / М. И. Кутер. М.: Финансы и статистика. 2000. 544 с.
112. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / М. И. Кутер. М.: Финансы и статистика, 2006. 591 с.
113. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. [Текст] / М.И. Кутер. М.: Финансы и статистика, 2007. 592 с.

114. Легенчук С.Ф. Развитие принципов бухгалтерского учета в постиндустриальной экономике [Текст] / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 3. С. 23–28.
115. Луговской Д.В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики [Электронный ресурс] / Д.В. Луговской // Все для бухгалтера. 2009. № 9. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
116. Любушин Н.П. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Н.П. Любушин. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2003. 312 с.
117. Мизиковский Е.А. Аудит бухгалтерской оценки отчетных показателей [Текст] / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. 2010. № 6. С. 25–32.
118. Мизиковский Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России [Текст] / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет. 2006. 328 с.
119. Мизиковский Е.А. Оценка нефинансовых активов и достоверность финансовой отчетности [Текст] / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. 2011. № 3. С. 52–56.
120. Мухаметзянов Р.И. Искажение отчетности : система с входом/выходом [Электронный ресурс] / Р.И. Мухаметзянов // Альманах современной науки и образования. Тамбов: Грамота. 2012. № 8 (63). С. 120–122. Режим доступа: http://scjournal.ru/articles/issn_1993-5552_2012_8_39.pdf.
121. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] // Х. Андерсен, Д. Колдуэлл : Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стер. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
122. Никонова И.Ю. Влияние элементов учетной политики на показатели бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / И.Ю. Никонова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2013. № 3. Режим доступа: <http://eizvestia.isea.ru>.
123. Новодворский В.Д. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / В.Д. Новодворский, Н.Н. Клинов // Бухгалтерский учет. 2000. № 13, 14. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
124. Орлова О.Е. Отчетность предприятия глазами руководителя [Текст] / О.Е. Орлова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 4. С. 23–31.
125. Орлова Е.В. Проведение и отражение результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / Е.В. Орлова // Российский налоговый курьер. 2011. № 24. С. 76–85. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
126. Панкратова, А.В. Уточнение стоимости активов перед составлением отчетности [Электронный ресурс] / А.В. Панкратова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 1. С. 45–53. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

127. Печенникова Г.Г. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты [Текст] / Г.Г. Печенникова, Т.Г. Арбатская. М-во образования и науки Российской Федерации, Байкальский гос. ун-т экономики и права. Иркутск. 2011. С. 144.

128. Поленова С.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета: понятие, предмет, метод [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 2. С. 24–36.

129. Пресняков С. Оценка достоверности бухгалтерской отчетности. [Электронный ресурс] / С. Пресняков // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». 2005. № 37. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

130. Пятов М.Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // БУХ. 1С. 2006. № 10. С. 23–26. Режим доступа: <http://base.garant.ru>

131. Рабинович А. Закон «О бухгалтерском учете». Практические вопросы применения [Текст] / А. Рабинович // Финансовая газета. 2013. № 14. С. 7; № 15. С. 10–11.

132. Радущий А.Г. Основные средства: разработка стандартов учета и отчетности на основе МСФО ОС [Текст] / А.Г. Радущий // Бюджетный учет. 2012. № 6. С. 22–25.

133. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. [Электронный ресурс] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М. 479 с. 1999. Режим доступа : http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/10990.

134. Ремизова О.Н. Переоценка внеоборотных активов в бухгалтерском и налоговом учете за 2011 год [Текст] / О.Н. Ремизова // Современный бухучет. 2011. № 10. С. 3–6.

135. Рожнова О.В. Виртуальная отчетность [Текст] / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 14. С. 11–17.

136. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности [Электронный ресурс] / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013. № 3. С. 18–23. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

137. Рунова Е. Переоцениваем основные средства [Текст] / Е. Рунова // Налоговый учет для бухгалтера. 2012. № 7. С. 43–52.

138. Рыжков К. Переоценка основных средств [Текст] / К. Рыжков // Аудит и налогообложение. 2014. № 10. С. 14–17.

139. Саяпина Е.Н. Законодательство о бухгалтерском учете в 2013 году [Текст] / Е.Н. Саяпина // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 11. С. 56–66.

140. Семенихин В.В. Материалы. Бухгалтерский и налоговый учет. 2-е изд., перераб. и доп. [Электронный ресурс] / В.В. Семенихин. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. 917 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

141. Семенихин В.В. Переоценка в учетной политике на 2013 год [Текст] / В.В. Семенихин // Аудит и налогообложение. 2012. № 11. С. 2–6.

142. Семченко М.М. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] / М.М. Семченко. Режим доступа: http://finbiz.spb.ru/download/3_2011/semchen.pdf.

143. Слободняк И.А. Анализ влияния изменения временной стоимости денег на показатели внутренней бухгалтерской управленческой отчетности в условиях повышения оперативности ее составления [Электронный ресурс] / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 4. С. 26–35. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

144. Слободняк И. А. Вопросы оценки активов организации, оплаченных на условиях отсрочки платежа [Текст] / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 5. С. 31–37.

145. Слободняк И. А. Использование концепции временной стоимости денег при формировании показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности [Текст] / И.А. Слободняк. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2010. 141 с.

146. Слободняк И.А. Единая теория бухгалтерского учета как необходимое и достаточное условие формирования единого учетного пространства [Текст] / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 43–53.

147. Слободняк И.А. Обзор основных требований к инвентаризации, содержащихся в Законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / И.А. Слободняк, Е.К. Копылова // Аудиторские ведомости. 2014. № 2. С. 46–61. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

148. Слободняк И.А. Спорные моменты в бухгалтерском учете основных средств [Текст] / И.А. Слободняк // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 9. С. 3–15.

149. Словарь бизнес-терминов Академик.ру. 2001 [Электронный ресурс]. Режим доступа : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/9748>.

150. Словарь по логике [Электронный ресурс] / А. А.Ивин, А. Л. Никифоров. М.: Гуманит. изд. центр «Владос». 1997. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/203>.

151. Словарь русских синонимов [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/достоверность.

152. Словарь синонимов русского языка. Практический справочник [Электронный ресурс] / З. Е. Александрова. М.: Русский язык. 2011. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/%D0%B4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C

153. Снопков Ю.Н. [Текст] / Ю.Н. Снопков // Учетная политика как инструмент реализации профессионального суждения бухгалтера // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 2. С. 12–19.

154. Справочник технического переводчика [Электронный ресурс]. Интент. 2009–2013. Режим доступа: http://technical_translator_dictionary.academic.ru/164513/пероценка.

155. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / сост. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. 479 с. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/7330.

156. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] / Я.В. Соколов. М.: Магистр, 2010. 224 с.
157. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие [Текст] / Я.В. Соколов. М. : Аудит : ЮНИТИ. 1996. 638 с.
158. Соколов Я.В. Двойная запись и ее информационные границы [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. 2007. № 11. С. 56–62.
159. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности [Текст] / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 87–90.
160. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 52–56.
161. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд [Текст] / С.В. Соколов, Е.В. Казанникова // Финансы и бизнес. 2005. № 4. С. 85–98.
162. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст] / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
163. Соколов Я.В. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. 1999. № 5. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
164. Сорокина Е.М. Проблемы перехода на Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / Е.М. Сорокина // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 27. С. 2–6.
165. Сотникова Л.В. Проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов»: что изменится [Электронный ресурс] / Л.В. Сотникова // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 12. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
166. Сотникова Л.В. Переоценка основных средств 2011 года: необходимость ретроспективного пересчета [Текст] / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. 2012. № 1. С. 22–26; № 2. С. 27–32.
167. Терехова В.А. О методах оценки стоимости запасов в международной практике [Электронный ресурс] / В.А. Терехова // Все для бухгалтера. 2013. № 5. С. 8–11. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
168. Терновка, Ю.Л. Переоценка ОС: действуем по новым правилам [Текст] / Ю.Л. Терновка // Практическая бухгалтерия. 2011. № 11. С. 28–33.
169. Титова С. МСФО: подход к учету запасов [Электронный ресурс] / С. Титова // Новая бухгалтерия. 2012. № 5. С. 26–36. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
170. Титова С. О правдивости переоценки [Текст] / С. Титова // Новая бухгалтерия. 2011. № 3. С. 34–42.
171. Толковый словарь Ефремовой [Электронный ресурс] / Т.Ф. Ефремова. 2000. Режим доступа : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/efremova/260466/Уценка>.
172. Толковый словарь Ожегова [Электронный ресурс] / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. 1949–1992. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/255294>.
173. Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс] / Сост. Д. Н. Ушаков. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/917970>.

174. Туякова З.С. Особенности учета и оценки основных средств на различных этапах их жизненного цикла в соответствии с требованиями МСФО [Текст] / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 38. С. 2–23.

175. Федорович В. Переоценка основных средств [Текст] / В. Федорович // Практический бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 28–36.

176. Физическая Антропология. Иллюстрированный толковый словарь. 2013 [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://antropology.academic.ru/534/Достоверность_научного_знания.

177. Физический энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / Глав. ред. А.М. Прохоров. М.: Советская энциклопедия. 1983 Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_physics/2625/ТОЧНОСТЬ.

178. Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / Под ред. А.А. Ивина // М.: Гардарики. 2004. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/encphilosophy/27/АДЕКВАТНЫЙ>.

179. Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / Под редакцией А.А. Ивина. М.: Гардарики. 2004. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/891/ОЦЕНКА.

180. Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.А. Ивина. М.: Гардарики, 2004. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1215/Теория.

181. Философская энциклопедия [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/searchall.php?SWord=%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C&from=xx&to=ru&did=&stype=0>.

182. Философский энциклопедический словарь / гл. редакция: Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. М.: Советская энциклопедия. 1983. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/471/ИСТИНА.

183. Финансовый учет : учеб. пособие [Текст] / под ред. В.Г. Гетьмана. М.: Финансы и статистика, 2008. 637 с.

184. Финансы. Толковый словарь. [Электронный ресурс] / Брайен Батлер, Брайен Джонсон, Грэм Сидуэл и др. Общая редакция: д.э.н. Осадчая И.М.: 2-е изд. М. : ИНФРА-М : Весь Мир, 2000. Режим доступа : http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/34767.

185. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

186. Хорин А.Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. № 11. 2000. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

187. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. [Электронный ресурс] / К.Ю. Цыганков. М. : Магистр, 2007. 462 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

188. Чернов С.А. Уценка товаров [Электронный ресурс] / С.А. Чернов // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 12. С. 21–29. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
189. Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите [Электронный ресурс] / А.А. Шапошников, Д.С. Лутов // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
190. Шерemet А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса [Электронный ресурс] / А.Д. Шерemet // Аудиторские ведомости. 2007. № 5. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
191. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / И. Ф. Шер. М. : Экономическая жизнь, 1925. 575 с.
192. Ширикова К.С. Сравнительный анализ порядка проведения переоценки нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО [Текст] /К.С. Ширикова // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 4. С. 16–22.
193. Шишкoедoвa Н.Н. Новый Закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / Н.Н. Шишкoедoвa. М.: Налоговый вестник, 2012. 288 с. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
194. Шнейдман Л. МСФО обеспечивают компанию информацией о будущем [Электронный ресурс] / Л. Шнейдман // МСФО. Опыт и перспективы. 2005. С. 21–24. Режим доступа: <http://base.garant.ru>.
195. Щадилова С.Н. Обесценение внеоборотных активов в соответствии с МСФО (IAS) 36 [Текст] / С.Н. Щадилова // Аудитор. 2013. № 6. С. 50–55.
196. Щербачева Е.Н. Такие знакомые запасы. Комментарии к проекту ПБУ 5 «Учет запасов» [Электронный ресурс] / Е.Н. Щербачева // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». 2013. № 1. С. 3–7. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
197. Экономика. Толковый словарь [Электронный ресурс] / общ. редакция: И.М. Осадчая. М. : ИНФРА-М : Весь Мир. Дж. Блэк, 2000. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/15790.
198. Экономический словарь. 2000 [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/20013.
199. Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М. : Вуз и школа, 2004. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/10665/ПЕРЕОЦЕНКА.
200. Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М.: Вуз и школа, 2004. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/16875/УЦЕНКА.
201. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки [Электронный ресурс] / Л.Т. Лопатников. М. : Дело, 2003. Режим доступа: http://economic_mathematics.academic.ru/2943/Обесценение_активов.
202. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки [Электронный ресурс] / Л.Т. Лопатников. М. : Дело, 2003. Режим доступа: http://economic_mathematics.academic.ru/3311/Переоценка.

203. Экономико-математический словарь / Под ред. Л.И. Лопатникова. М. : Дело, 2003. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/searchall.php?SWord=%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%B7%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%D1%8C&from=xx&to=ru&did=buhgalterskiy_slovar&stype=0. %82
204. Энциклопедия банковского дела и финансов [Электронный ресурс]. М. : Федоров, Ч.Дж. Вулфел, 2000. Режим доступа: http://banking_finance.academic.ru/952/ДООЦЕНКА.
205. Энциклопедия эпистемологии и философии науки [Электронный ресурс] / Под ред. И.Т. Касавина. М. : Канон+ : РООИ «Реабилитация», 2009. Режим доступа: http://epistemology_of_science.academic.ru/817/точность.
206. English-Russian dictionary of information security [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://translate.academic.ru/ДОСТОВЕРНОСТЬ%20ДОКАЗАТЕЛЬСТВ/en/ru/1>.

Научное издание

Слободняк Илья Анатольевич
Арбатская Татьяна Георгиевна

Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности

Издается в авторской редакции

Технический редактор
А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 24.05.17. Формат 60×90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 9,3. Тираж 500 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУ.