

РАЗДЕЛ 1. ФИНАНСОВАЯ, НАЛОГОВАЯ И ДЕНЕЖНО-КРЕДИТНАЯ ПОЛИТИКА

УДК 657.01

Жидобина Людмила Дмитриевна

магистрант,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: zhidobina.mila26@mail.ru

Путырская Яна Владимировна

кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: PutyrskayaYV@bgu.ru

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Аннотация. Происходящие изменения нормативного регулирования бухгалтерского учета усиливают важность профессионального суждения, которое является ключевым навыком при принятии финансовых и управленческих решений. В статье рассматривается понятие и сущность профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к новым федеральным стандартам бухгалтерского учета. Проведена систематизация случаев применения профессионального суждения бухгалтера. Представлены аспекты бухгалтерского учета запасов, в отношении которых необходима выработка профессионального суждения в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы». Обоснована необходимость развития профессионального суждения бухгалтера в современных условиях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, федеральные стандарты бухгалтерского учета, МСФО, профессиональное суждение, учетная политика.

Ludmila D. Zhidobina

Master's Degree Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: zhidobina.mila26@mail.ru

Yana V. Putyrskaya

*PhD of Economic, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: PutyrskayaYV@bgu.ru*

PROFESSIONAL JUDGMENT OF AN ACCOUNTANT AT THE STAGE OF TRANSITION TO IFRS

Abstract. The ongoing changes in accounting regulations reinforce the importance of professional judgment, which is a key skill in making financial and management decisions. The article examines the concept and essence of an accountant's professional judgment in the context of the transition to new federal accounting standards. A systematization of cases of application of an accountant's professional judgment was carried out. Aspects of inventory accounting are presented, in relation to which it is necessary to develop a professional judgment in accordance with the requirements of FSBU 5/2019 «Inventories». The necessity of developing the professional judgment of an accountant in modern conditions is substantiated.

Keywords: accounting, federal accounting standards, IFRS, professional judgment, accounting policies.

Современный этап нормативного регулирования бухгалтерского учета в России характеризуется переходом на новые учетные стандарты. Их разработка велась на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Стоит отметить, что в итоге реформирования полного сближения отечественных и международных стандартов не произошло, тем не менее многие принципы и подходы к учету и оценке учетных объектов, принятые в международной практике, перешли и в российскую.

Внедрение новых ФСБУ приводит к тому, что российский бухгалтер сталкивается с множеством новшеств и поставленных задач, которые нужно решать незамедлительно, тут вступает в действие не только знания и образование, но профессиональное суждение. Профессиональное суждение играет важную роль в формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, а значит напрямую влияет на решения, принимаемые пользователями этой отчетности. Подчеркнем, что профессиональное суждение широко используется при применении МСФО. Этому способствует содержащаяся в них регламентация общих подходов к составлению отчетности при отсутствии точных указаний по отражению тех или иных операций и оценке учетных объектов. Что, в свою очередь, требует от бухгалтеров иметь глубокое понимание принципов МСФО, умения толковать не прямые указания стандартов и определять наиболее соответствующий способ отражения бухгалтерской информации в отчетах.

Обратимся к категории «профессиональное суждение» в отечественном законодательстве. Впервые понятие профессионального суждения было упомянуто в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу¹, в которой говорилось о потребности выработки навыков профессионального суждения у бухгалтера. В дальнейшем профессиональное суждение в законодательстве затрагивалось лишь косвенно, с отсылкой на возможность его применения в отдельных случаях. Так, в п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»² (приказ МФ России от 06.07.1999 г. № 43н) указывалось на возможность выработки профессионального суждения в исключительных случаях, если правила данного Положения не позволяют сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. В п.8 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»³ (приказ МФ России от 09.12.1998 N 60н), а в последствии и в п.7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁴ (приказ МФ России от 06.12.2008 N 106н) было установлено, что если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организацией осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из требований законодательства и ряда других документов. К последним ПБУ 1/2008, в частности относит МСФО, положения федеральных стандартов по связанным вопросам, а также рекомендации в области бухгалтерского учета. Аналогичная норма была закреплена позднее и в п.4 ст.8 закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. Таким образом, в нормативных правовых актах упоминались случаи применения профессионального суждения бухгалтера, но при этом определение самого профессионального суждения отсутствовало.

Учитывая важность данной категории бухгалтерского учета, Фонд БМЦ в 2018 году разработал Рекомендацию Р-96/2018-КпР, посвященную профессиональному суждению. Согласно, данной рекомендации профессиональное суждение в бухгалтерском учете – это обоснованное суждение по вопросам бухгалтерского учета специалиста, полномочного принимать решения по таким вопросам, основанное на требованиях законодательства, стандартов, специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике, выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики⁵.

Из определения следует, что бухгалтер должен полагаться не только на свои знания, но и обладать профессиональным мышлением, которое приобретает

¹ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденная приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180.

² Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

³ Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 N 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (утратил силу).

⁴ Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «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)»).

⁵ Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение», принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018.

на практике, с учетом требований и законодательства, регулирующих бухгалтерский учет.

Отсутствие того или иного терминологического определения в нормативных правовых актах обоснованно приводит к возникновению дискуссии в научном сообществе. Профессиональное суждение бухгалтера было предметом исследования в трудах отечественных ученых Н. В. Богдановой [1], И. В. Евстратовой [2], Е. В. Казанниковой [3], С. А. Рассказовой-Николаевой [4], Я. В. Соколовым [5], Л. З. Шнейдманом [6] и др.

Рассмотрим различные подходы авторов к определению профессионального суждения бухгалтера.

По мнению профессора Я. В. Соколова, профессиональное суждение – это добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [5].

Е. В. Казанникова полагает, что профессиональное суждение выносится бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям отчетности [3].

И. В. Евстратова подразумевает под профессиональным суждением точку зрения бухгалтера, основанную на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно [2].

Л. З. Шнейдман и Н. В. Богданова считают, что профессиональное суждение – это мнение (заключение), которое позволяет принять решение в условиях неопределенности, основанное на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов [6], и представляющее собой профессиональную оценку всех объективных факторов [1].

С.А. Рассказова-Николаева определяя профессиональное суждение, делает акцент на ответственности за его принятие [4].

Обобщая представленные определения, можно сделать вывод, что профессиональное суждение – это мнение бухгалтера по поводу хозяйственных ситуаций и оценки объектов бухгалтерского учета, сформированное в случае отсутствия прямых указаний в нормативных правовых актах, и являющееся основанием для принятия решений.

Формирование профессионального суждения бухгалтера зависит от влияния разных факторов. К ним относятся:

- 1) имеющееся у бухгалтера образование;
- 2) квалификация;
- 3) знание законодательства;
- 4) опыт работы в определенной области;
- 5) доступность информации;

- б) сложившаяся учетная и юридическая практика;
- 7) степень свободы принятия решений [7].

Учитывая, что в условиях рыночной экономики важнейшей задачей бухгалтерского учета, является формирование достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой различным пользователям бухгалтерской отчетности, отправной точкой, аргументом и обоснованием для возможности формировать профессиональное суждение должно являться требование достоверной информации.

В целом, профессиональное суждение бухгалтера оказывает значительное влияние на процесс принятия финансовых решений и, следовательно, на достоверность бухгалтерской отчетности. Без этого качества невозможно обеспечить высокий стандарт бухгалтерской практики и доверие со стороны заинтересованных пользователей.

Рекомендация Фонда БНЦ предлагает формировать профессиональное суждение в области бухгалтерского учета, в частности, по следующим вопросам (табл.).

Таблица

Области применения профессионального суждения в бухгалтерском учете
(составлено авторами на основании Рекомендации Фонда БМЦ)

Аспекты бухгалтерского учета	Область применения профессионального суждения
Связанные с учетной политикой	<ul style="list-style-type: none"> • выбор способа бухгалтерского учета или его разработка при отсутствии такового в действующих стандартах; • допустимость отступления от общего порядка формирования учетной политики; • допустимость отступления от общего порядка формирования учетной политики.
Связанные с объектами бухгалтерского учета (признание, списание) объекта бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> • оценка объекта бухгалтерского учета; • классификация объекта бухгалтерского учета; • идентификация экономического содержания факта хозяйственной жизни; • подтверждение наличия/отсутствия связи между осуществленными затратами и получением актива.
Связанные с существенностью и раскрытием информации	<ul style="list-style-type: none"> • оценка существенности, формируемой в бухгалтерском учете информации; • определения уместного уровня детализации статей бухгалтерских отчетов; • определение уместного объема раскрываемой в отчетности информации.
Связанные с вероятными событиями	<ul style="list-style-type: none"> • оценка вероятности наступления/ненаступления будущих событий; • оценка вероятных количественных параметров будущих событий.

Окончание табл.

Аспекты бухгалтерского учета	Область применения профессионального суждения
Связанные с оценочными характеристиками	<ul style="list-style-type: none"> оценка надежности источников информации о фактах хозяйственной жизни; выбор оценочных методик; допустимость использования условных расчетных величин вместо фактических исходя из требования рациональности

Следует отметить, что представленный в Рекомендации перечень случаев не является исчерпывающим.

На практике же применение профессионального суждения чаще всего связано с выбором бухгалтером того или иного способа учета, допустимого нормативными актами, при разработке учетной политики. Рассмотрим использование профессионального суждения на основе учетной политики по бухгалтерскому учету.

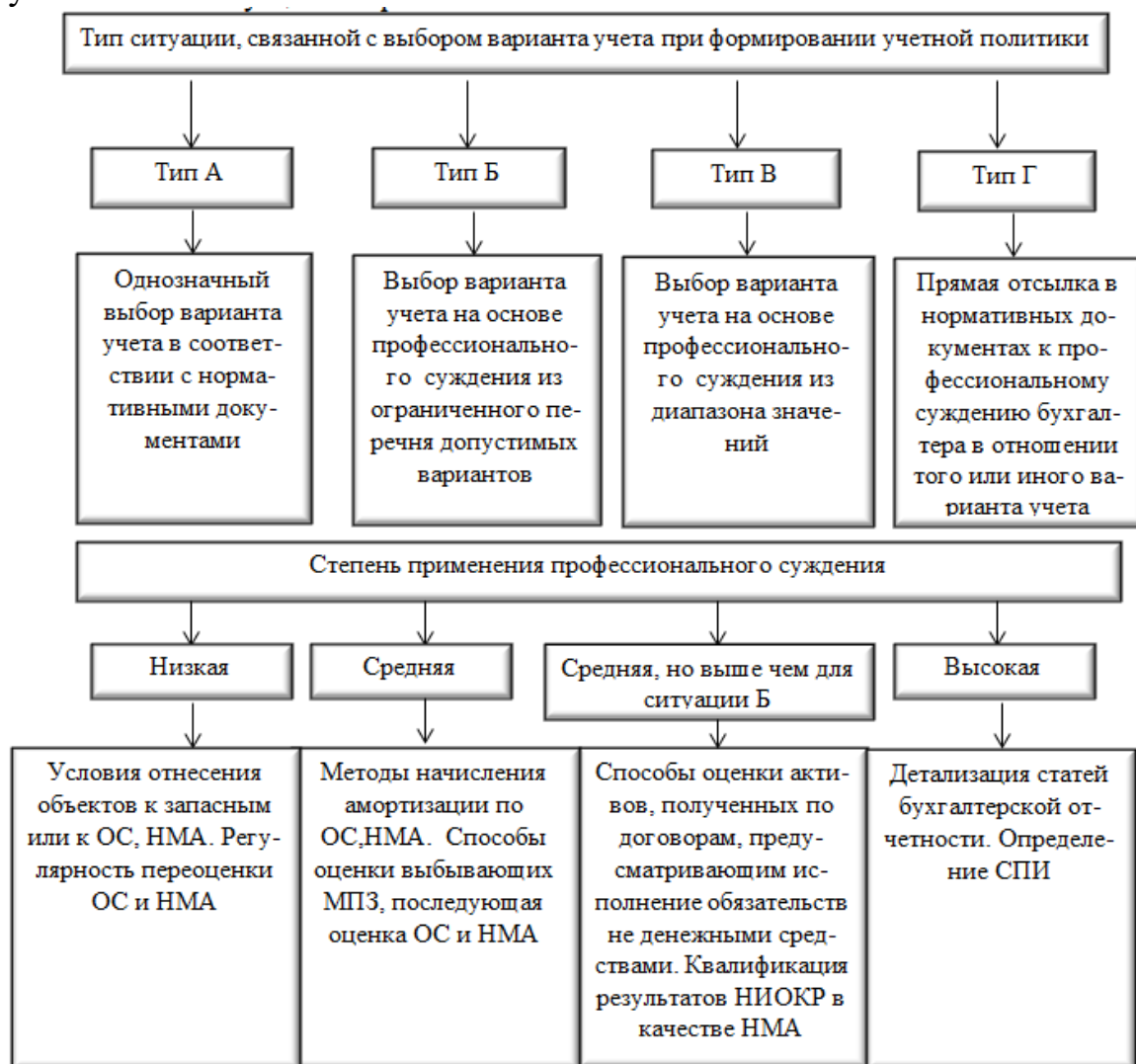


Рис. 1. Градация использования профессионального суждения при разработке учетной политики

На рис 1.1 представлены типы ситуаций, которые обуславливают применение профессионального суждения бухгалтером и степень его вариативности в рассматриваемой ситуации (составлено авторами на основании работы Т. Ю. Дружиловской и Т. Н. Коршуновой [8]).

Отметим, что чаще в бухгалтерской практике встречаются ситуации типа А и Б. Они же являются наиболее простыми с точки зрения принятия решений и более привычны для российских бухгалтеров. Ситуации типа В не так распространены и требуют от бухгалтера специальных знаний, в частности знания МСФО. В группу ситуаций типа Г можно отнести как типичные ситуации, связанные с принятием решений по детализации строк бухгалтерской отчетности, так и нестандартные – например, расчет величины оценочного обязательства.

На примере норм ФСБУ 5/2019⁶, рассмотрим в каких ситуациях типа В и Г нужно применить профессиональное суждение (рис 2).

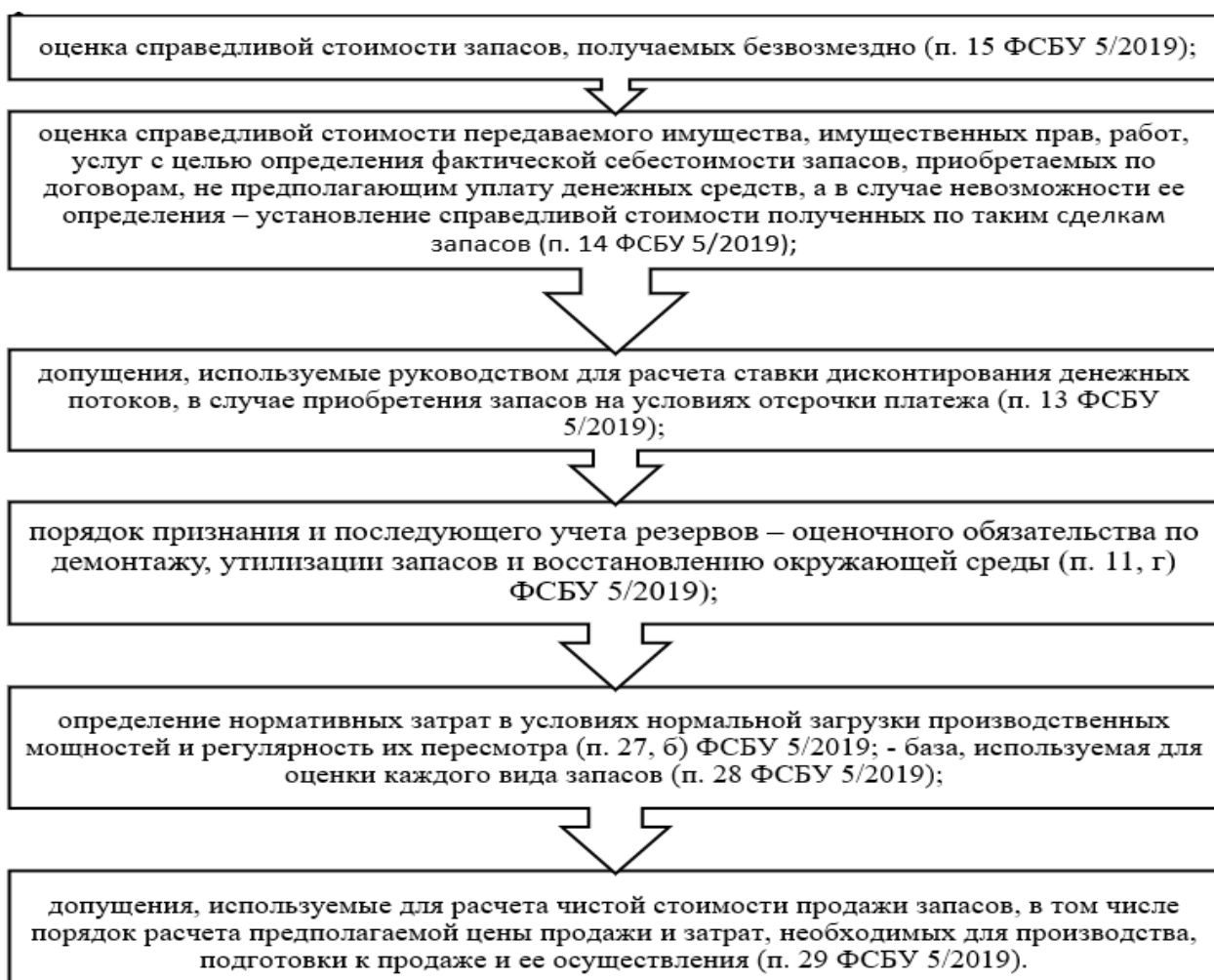


Рис. 2. Профессиональное суждение в области учета запасов по ФСБУ 5/2019

⁶ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» : Приказ Минфина РФ от 15.11.2019г. № 180н // СПС «Консультант».

Как видно из рисунка, случаи применения профессионального суждения указанных типов ситуаций в области учета запасов, которые прямо регламентированы стандартом, достаточно редки. Наиболее вероятным из приведенного перечня случаев применения профессионального суждения является необходимость определения чистой стоимости продажи запасов.

Помимо указанных случаев, согласно ФСБУ 5/2019 бухгалтеру требуется выбрать и закрепить в учетной политике следующие аспекты:

- 1) способ оценки запасов при списании;
- 2) способ оценки незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве;
- 3) способ оценки товаров;
- 4) способ списания запасов, предназначенных для управленческих нужд;
- 5) формирование фактической стоимости запасов (для микропредприятий);
- 6) применение упрощенных способов учета доступных для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций.

Подведем итог, проведенному исследованию. Профессиональное суждение бухгалтера включает в себя не только способность применять стандарты корректно и точно, но и понимание их сути и последствий для финансовой отчетности. Бухгалтер должен быть в состоянии анализировать и оценивать влияние стандартов на бухгалтерскую отчетность, а также принимать решения, которые соответствуют целям и интересам организации. Одним из ключевых аспектов профессионального суждения бухгалтера является необходимость постоянного обновления знаний и навыков в области бухгалтерии и сопутствующих областей. Следование новым требованиям и изменениям в законодательстве требует от бухгалтеров быть в курсе последних обновлений и применять их правильно. Кроме того, профессиональное суждение бухгалтера также означает осознание этических принципов и соблюдение профессиональной ответственности. Бухгалтер должен действовать в соответствии с принципами честности, независимости и доверия, а также соблюдать требования конфиденциальности и защиты информации.

В целом, профессиональное суждение бухгалтера в современной России в условиях перехода на новые федеральные стандарты бухгалтерского учета предполагает сочетание глубоких знаний, аналитического мышления, способности применять новые правила и принципы, а также соблюдение этических стандартов. Это поможет бухгалтерам эффективно выполнять свои обязанности и своевременно принимать информированные решения в интересах организации.

Особую роль играет профессиональное суждение бухгалтера при формировании учетной политики, когда принимается решение о выборе того или иного способа учета и отражения объектов. Помимо этого, профессиональное суждение нужно при решении таких вопросов как оценка имущественного и финансового положения, финансовых результатов, оценка достоверности бухгалтерской отчетности и ее полноты.

Список использованной литературы

1. Богданова Н. В. Изюминка профессионального суждения / Н. В. Богданова // Бухгалтерия и банки. – 2005. – № 3. – С. 18–21.
2. Евстратова И. В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / И. В. Евстратова // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.
3. Казанникова Е. В. Место профессионального суждения бухгалтера в условиях профессионального и нормативного регулирования / Е. В. Казанникова // Известия Российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена: Аспирантские тетради: Научный журнал. – Санкт-Петербург, – 2007. – № 12 (33), – С.112–114.
4. Рассказова-Николаева С. А. Обучение профессиональному суждению? / С. А. Рассказова-Николаева // Бухгалтерский учет. 2007. – № 17. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2023).
5. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтер. учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
6. Шнейдман Л. З. Интервью // Финансовая газета. – 2001. – № 44. – С.18–19.
7. Кузина А. Д. Профессиональное суждение – новый инструмент современной бухгалтерии / А. Д. Кузина // Череповецкие научные чтения – 2014, Череповец, 11–12 ноября 2014 года / Ответственный редактор: Н. П. Павлова. Том Часть 1. – Череповец: ФГБОУ ВПО Череповецкий государственный университет, 2015. – С. 90–93.
8. Дружиловская Т. Ю. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера / Т. Ю. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 24(318). – С. 2–15.