

УДК 657

***ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА
КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА ОТЧЕТНОСТИ***

Калашникова М.С.

бакалавриат, 4 курс,

Пермский государственный национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

Богомолова Е.О.

бакалавриат, 4 курс,

Пермский государственный национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

Котова К.Ю.

доцент, к. э. н.,

Пермский государственный национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

Аннотация

В условиях реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации все более распространенным становится применение профессионального суждения бухгалтера, которое направлено на повышение качества и объективности бухгалтерской отчетности для удовлетворения интересов внешних пользователей. В работе рассмотрены основные проблемы, связанные с использованием данной категории учета. Систематизированы области применения профессионального суждения, предложен алгоритм его формирования, разработаны рекомендации по устранению проблем, препятствующих формированию качественного и объективного суждения, связанных с низким уровнем подготовки кадров и информационным обеспечением процесса выработки суждения.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, учетная политика, бухгалтерская отчетность, процесс формирования профессионального суждения, области применения профессионального суждения.

***ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL JUDGMENT
AS A WAY TO IMPROVE THE QUALITY OF REPORTING***

Kalashnikova M.S.

Bachelor's degree, 4th year,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Bogomolova E.O.

Bachelor's degree, 4th year,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Kotova K.Y.

Associate Professor, Candidate of Economics,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Abstract

Under the conditions of accounting reform in the Russian Federation, the application of an accountant's professional judgment, which is aimed at improving the quality and objectivity of accounting reports to meet the interests of external users, is becoming increasingly common. The paper considers the main problems associated with the use of this category of accounting. The areas of application of professional judgment are systematized, the algorithm of its formation is offered, the recommendations on eliminating the problems, preventing the formation of qualitative and objective judgment, connected with low level of personnel training and information support of the process of formation of judgment are developed.

Key words: professional judgment of an accountant, accounting policy, accounting statements, the process of forming a professional judgment, areas of application of professional judgment.

В современных условиях активного реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, когда во многих ситуациях бухгалтеру предоставляется большая свобода выбора методов оценки и классификации объектов учета, качественные сдвиги в представлении объективной информации в отчетности, необходимой пользователям для принятия решений, невозможны без вынесения профессионального суждения. Некоторые вопросы, связанные с профессиональным суждением, нашли отражение в научных трудах следующих ученых: Я.В. Соколова, Т.Ю. Дружиловской, Т.Н. Коршуновой, И.Д. Деминой, Е.А. Шевелевой, С.В. Пономаревой, В.М. Мироненко и др. [1,2,3,7,9,10]. Но данные работы не содержат исчерпывающих ответов на вопросы, касающихся сфер применения профессионального суждения, процесса его формирования и некоторых других аспектов.

Понятие профессионального суждения, как и порядок его разработки, в российском бухгалтерском законодательстве не приводится. В связи с растущей актуальностью данной темы национальный негосударственный регулятор Фонд «НРБУ БМЦ» в 2018 году разработал Рекомендации по применению профессионального суждения, в которых было дано определение данной категории учета.

«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 этики» [4].

В соответствии с Кодексом этики, профессиональное суждение бухгалтера формируется на основе фундаментальных принципов (табл. 1).

Таблица 1 - Основные этические принципы

Принцип	Сущность
Честность	Порядочность и правдивость при предоставлении бухгалтерских услуг.
Объективность	Беспристрастность, исключая предвзятость, конфликт интересов, влияние других лиц на объективность его суждений.
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Повышение (поддержание) уровня знаний и умений, подразумевающего предоставление клиенту или работодателю преимуществ эффективного выполнения профессиональных услуг.
Конфиденциальность	Сохранность и неразглашение информации, относящейся к профессиональной деятельности.
Профессиональное поведение	Поддержание хорошей репутации профессии.

Выработка профессионального суждения бухгалтера является важной составляющей при ведении учета в организации, поскольку в некоторых случаях это является единственным инструментом при идентификации объекта, его оценке и отражении в отчетности. В ситуациях неопределенности, где отсутствует нормативное регулирование, или имеется противоречие в нормативных документах, отечественное законодательство не всегда содержит необходимые пояснения. В таком случае бухгалтер обращается к иным нормативно-правовым актам, находит разъяснения в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), знакомится с рекомендациями НРБУ БМЦ, применяет опыт прошлых лет по данному вопросу либо руководствуется практикой других организаций (например, функционирующих в одной и той же отрасли и занимающихся производством сходных видов продукции). В условиях неопределенности законодательства бухгалтеру следует использовать накопленные знания, опыт и опираться на собственное суждение.

Выделим основные причины и области применения профессионального суждения.

1. Невозможность полного нормативного регулирования всех совершаемых фактов хозяйственной жизни организации.

Тотальное регулирование всего разнообразия фактов хозяйственной жизни на практике невозможно, так как оно привело бы к необходимости разработки бесконечного количества инструкций для каждой отдельно взятой операции. Это, в свою очередь, свело бы функции бухгалтера к слепому следованию правилам и исключило бы аспект профессионального суждения, столь важного для профессии [5, с. 469]. Поэтому бухгалтер должен иметь возможность применения профессионального суждения при трактовке сути операции, события и избираемых в соответствии с этим методов.

2. Невозможность создания и применения унифицированного шаблона регулирования финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Унифицированное стандартизированное регулирование деятельности организаций невозможно, так как все организации различаются по формам собственности, видам и масштабам операций и т.д.

Практикующий бухгалтер самостоятельно выбирает наиболее подходящие (эффективные) в данной организации методы ведения учета, которые находят свое применение в учетной политике организации.

При составлении учетной политики существуют различные варианты ситуаций применения профессионального суждения (табл. 2).

Таблица 2 - Применение профессионального суждения при выборе способа учета

Вариант ситуации	Раскрытие ситуации	Примеры по ситуациям
1. В ФСБУ содержится единый метод бухгалтерского учета по определенному вопросу.	Однозначный выбор способа в соответствии с регламентирующим документом. Низкая степень применения профессионального суждения.	Активы, полученные безвозмездно, учитываются по их рыночной стоимости (п. 10.3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).
2. В ФСБУ описано несколько методов ведения учета по конкретному вопросу, тогда организация	Выбор способа из нескольких с применением суждения с учетом особенностей конкретной операции, ситуации.	Себестоимость опускаемых в производство запасов рассчитывается: а) по себестоимости каждой единицы;

выбирает из нескольких методов один.	Средняя степень применения профессионального суждения.	б) по средней себестоимости; в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (п. 36 ФСБУ 5/2019 «Запасы»).
3. В ФСБУ не содержится информации относительно метода ведения учета по конкретному вопросу, тогда организация самостоятельно разрабатывает метод.	Применение знаний бухгалтерского учета и отчетности к нерегламентированной ситуации с учетом всех особенностей рассматриваемой хозяйственной операции. Высокая степень применения профессионального суждения.	Если по конкретному вопросу способы ведения бухучета не определены, то организация, применяющая упрощенные методы ведения учета, может разработать собственный способ, руководствуясь требованием рациональности (п. 7.2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика»).

В процессе составления учетной политики и ее последующего применения бухгалтер должен иметь возможность применения профессионального суждения при выборе тех или иных методов учета.

3. Необходимость отражения полезной информации в отчетности.

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, соответствующая правилам, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету [6]. Однако формальное соблюдение норм законодательства не гарантирует достоверность отчетности. Для бухгалтера важно умение оценивать влияние избираемых способов на финансовые показатели отчетности (и как следствие, на решения принимаемые пользователями), что невозможно реализовать без применения профессионального суждения.

Для предоставления достоверной информации, бухгалтерская отчетность должна соответствовать качественным характеристикам. Согласно международным стандартам, основные фундаментальные качественные характеристики полезной информации финансовой отчетности – уместность и правдивое представление (рис. 1).

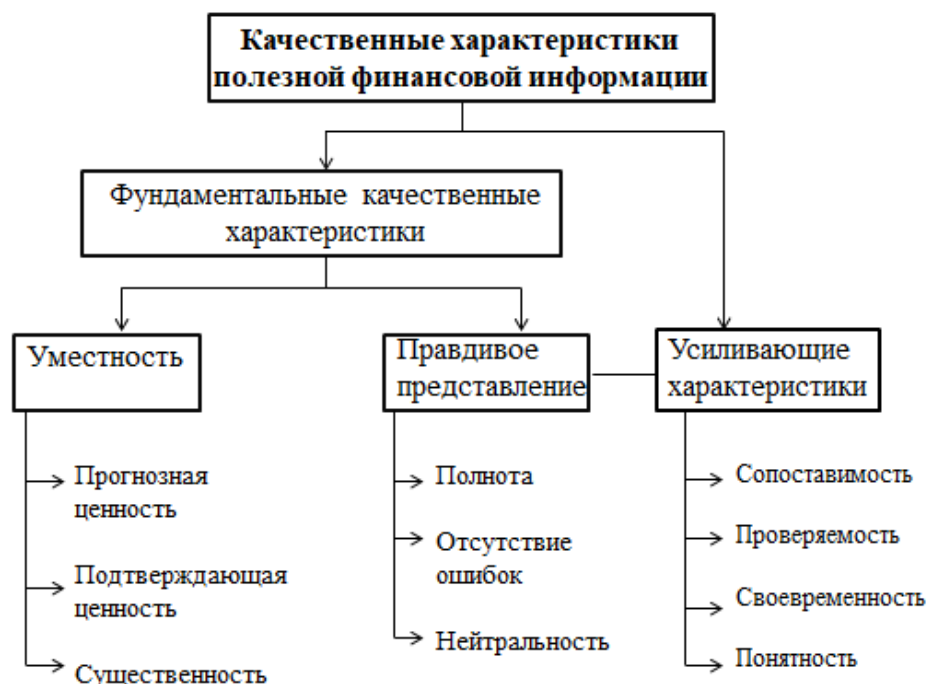


Рис. 1 - Качественные характеристики полезной информации (авторская разработка)

В МСФО также отсутствует определение понятия профессионального суждения, что связано с историческими особенностями регулирования учета, но в то же время оно является основой составления отчетности, поскольку подробные инструкции для каждой конкретной операции, указания по ведению первичной документации, план счетов и пр. не предусмотрены.

В российских организациях у бухгалтера возникает необходимость применения профессионального суждения в различных областях деятельности, которые мы предлагаем систематизировать следующим образом (табл. 3).

Таблица 3 – Области применения профессионального суждения

Область учета	Раскрытие применения профессионального суждения
1. Факты хозяйственной жизни	Идентификация экономического содержания факта хозяйственной жизни
	Проверка соблюдения/несоблюдения установленных стандартами условий для определения способа бухгалтерского учета в конкретных обстоятельствах
	Подтверждение наличия/отсутствия связи между осуществленными затратами и получением актива
	Оценка надежности источников информации о фактах хозяйственной жизни
	Оценка существенности выявленной ошибки

2.1. Учетная политика (при составлении)	Выбор способа бухгалтерского учета из числа установленных стандартами
	Выработка способа бухгалтерского учета при его отсутствии в стандартах
	Допустимость отступления от общего порядка формирования учетной политики
2.2. Учетная политика (при применении)	Признание (списание) объекта бухгалтерского учета
	Оценка объекта бухгалтерского учета
	Классификация объекта бухгалтерского учета
	Оценка вероятности наступления/ненаступления будущих событий
	Оценка вероятных количественных параметров будущих событий.
	Выбор оценочных методик
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Определения уместного уровня детализации статей бухгалтерских отчетов
	Оценка существенности информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности
	Определение уместного объема раскрываемой в отчетности информации [8]

Как можно заметить, профессиональное суждение применяется на различных участках бухгалтерского учета, на каждом из которых формируется финансовая информация, которая в дальнейшем отражается в отчетности. Следовательно, профессиональное суждение, независимо от области его применения, должно быть обоснованным и рациональным, поскольку любое его использование оказывает влияние на качество бухгалтерской отчетности.

На практике у бухгалтеров, особенно при отсутствии опыта и должной квалификации, формирование профессионального суждения может вызывать затруднения. Ввиду отсутствия установленных законом правил по данному вопросу, целесообразно разработать методику формирования профессионального суждения, которая подробно отражала бы этот процесс и содержала бы все необходимые пояснения (рис. 2).



Рис. 2 - Методика формирования профессионального суждения (авторская разработка)

На первом этапе выявляются ситуации, когда применение профессионального суждения необходимо. Обычно это: неполное регулирование ситуации в нормативных документах или отсутствие регулирования вообще; случаи, когда применение действующего нормативного порядка не гарантирует достоверности отражения учетной и отчетной

информации; наличие в нормативно-правовых актах нескольких вариантов учета.

На втором этапе осуществляется сбор, анализ и обработка информации, требующейся для формирования профессионального суждения. Информацию следует разделять на внутреннюю и внешнюю. Внутренняя включает данные экономических (расчеты с контрагентами, состояние оборотных активов, структура себестоимости и т.д.), юридических (судебная практика, договоры с контрагентами и пр.), технических (например, сроки использования основных средств, технология производства) отделов. Что касается внешней информации, которая включает в себя, например, макроэкономические показатели, справедливую стоимость активов, то основными её источниками являются данные статистических и информационных сайтов, заключения аудиторов и т.д.

На третьем этапе происходит формирование профессионального суждения. Большое значение имеет уровень подготовки специалиста, его этические нормы и цели организации. Данное обоснованное мнение должно быть документально оформлено в свободной форме, либо непосредственно в первичном документе, в котором оформляется операция, либо отдельным документом, сопровождающим первичный документ (бухгалтерская справка). Профессиональное мнение также может быть в учетной политике (приказе, положении) или в бухгалтерской отчетности (Пояснениях).

Заключительный этап предполагает проверку объективности и рациональности сформированного профессионального суждения, затем оно применяется на практике. Необходимо закрепить разработанное суждение во внутренних документах организации, особенно если ситуация, требующая его применения, типична для деятельности компании и ее возникновение не является единичным случаем.

Предложенная методика позволит систематизировать действия бухгалтера при возникновении нестандартной ситуации. Следование четкому алгоритму предотвратит возникновение ряда вопросов. Разработанную Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

методику можно как закрепить в стандартах экономического субъекта, так и на ее основе составить собственную с учетом особенностей отдельно взятой компании.

Кроме отсутствия и закрепления в документах алгоритма формирования профессионального суждения существуют и другие проблемы, отчасти вытекающие из предложенной методики.

Во-первых, это недостаточное информационное обеспечение. Т.е. в организациях часто отсутствуют достоверные данные как о внешних факторах, влияющих на ее деятельность, так и о внутренних, что связано с отсутствием доступа ко всей служебной информации и ко всем объектам учета. Бухгалтер, к сожалению, не всегда имеет полное представление о процессах, происходящих в компании.

Решением данного вопроса может быть совершенствование организации внутреннего контроля, который должен обеспечить полноту и достоверность поступающей информации. Возможно создание механизма проверки входящих данных, на основании которых формируется профессиональное суждение. В тех аспектах, которые у бухгалтера вызывают затруднения, следует привлекать специалистов узкого профиля, то есть оценщиков, аналитиков, технических экспертов и т.д. Внедрение перечисленных предложений на практике снизит степень недостоверности используемой информации, что, в свою очередь, позволит сформировать профессиональное суждение наиболее качественно и обоснованно.

Во-вторых, актуальным вопросом является кадровое обеспечение. Зачастую специалисты не обладают высокой квалификацией, необходимым уровнем образования и опытом работы. Также нельзя исключать возможность мошенничества и субъективность суждения.

Смягчить обозначенную проблему возможно путем организации регулярного обучения, повышения квалификации, научных семинаров и прочих мероприятий, повышающих уровень подготовки специалистов в сфере

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

бухгалтерского учета. Для проверки объективности профессионального суждения бухгалтера следует также привлекать сторонних специалистов, которые могут провести независимую оценку (аудиторы, эксперты). Однако такая практика может проводиться нечасто, т.к. требует дополнительных затрат.

В настоящее время тема профессионального суждения особенно актуальна, так как реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации направлено на сближение с МСФО, что сопровождается увеличением количества неопределенных законодательством ситуаций, требующих обоснованного и квалифицированного мнения бухгалтера. Профессиональное суждение оказывает огромное влияние на качество отчетности, достоверность и правдивость представленной в ней информации. Проблема практического применения профессионального суждения заключается в незрелости данного инструмента на уровне учетных регулятивов, отсутствии конкретного порядка формирования суждения, недостаточной квалификации специалистов и слабой обеспеченности их необходимой для формирования суждения информацией. Нами систематизированы области применения профессионального суждения и разработана методика его формирования, учитывающая все основные этапы (выявление ситуаций, требующих использования суждения, сбор и анализ необходимой информации, обоснование суждения и его документальное оформление, проверка объективности суждения и установление новых правил порядка отражения исследуемой операции). Отмечена необходимость создания механизмов проверки поступающей в компанию информации, которая используется при формировании профессионального суждения, и организации обучения, повышения квалификации действующих сотрудников. Предложено привлекать сторонних специалистов узкого профиля в случаях, когда бухгалтер оказывается недостаточно компетентным в возникающих вопросах, или когда

требуется проверка объективности уже сформированного профессионального суждения.

Применение перечисленных рекомендаций на практике существенно повысит качество, рациональность и обоснованность профессионального суждения бухгалтера, снизит трудоемкость его формирования, и как следствие, повысит качество учетной и отчетной информации, ее объективность для удовлетворения интересов внешних пользователей.

Библиографический список:

1. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера и его влияние на формирование учетной политики организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. №12. С. 2-9.
2. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. 2019 № 6 С. 50 – 61.
3. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. 2014 № 24 (318). С. 2-15.
4. Кодекс профессиональной этики членов НП "ИПБ России" (утв. Решением Президентского Совета НП "Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России", протокол N 3/18 от 29 марта 2018 г.) [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/551727791> (дата обращения: 21.10.2021).
5. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н.
7. Пономарева С.В., Мироненко В.М. Механизм профессионального суждения в реализации принципов бухгалтерского учета // Вестник университета. 2017. № 7-8. С. 121-126.

8. Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» // Бухгалтерский методологический центр: офиц. сайт. 2021. URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Prof Sugdeniye_buhgaltera (дата обращения 20.10.2021).
9. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2005. №21. С. 45-48.
10. Шевелева Е.А. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях перехода к цифровой экономике // Вестник Южно-Уральского государственного университета. 2020. № 2 С. 129 – 136.

Оригинальность 93%