

УДК 657.1

***ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА В УЧЕТЕ
АРЕНДЫ***

Омелина А.М.

студентка,

Петрозаводский государственный университет,

Петрозаводск, Россия

Воронцова Е. А.

к.э.н., доцент,

Петрозаводский государственный университет,

Петрозаводск, Россия

Аннотация: В статье обсуждается возрастающая роль профессионального суждения бухгалтера в современных условиях развития отечественной системы бухгалтерского учета. Рассмотрены проблемы применения профессионального суждения бухгалтера при учете операций по договору аренды. В частности, показано влияние выбора ставки дисконтирования на показатели арендатора. Сделан вывод о сложности нового подхода в соответствии с ФСБУ 25/2018 и значимости профессионального суждения бухгалтера.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, ФСБУ 25/2018, нововведения, дисконтирование, ставка дисконтирования.

***PROFESSIONAL JUDGMENT OF AN ACCOUNTANT IN LEASE
ACCOUNTING***

Omelina A.M.

student,

Petrozavodsk State University,

Petrozavodsk, Russia

Vorontsova E.A.

PhD, Associate Professor,

Petrozavodsk State University,

Petrozavodsk, Russia

Abstract: The article discusses the increasing role of the accountant's professional judgment in the modern conditions of the development of the domestic accounting system. The problems of applying the professional judgment of an accountant in accounting for transactions under a lease agreement are considered. In particular, the influence of the choice of the discount rate on the tenant's performance is shown. The conclusion is made about the complexity of the new approach in accordance with FSB 25/2018 and the importance of the accountant's professional judgment.

Keywords: accountant's professional judgment, FAS 25/2018, innovations, discounting, discount rate

В современных условиях развития отечественной системы бухгалтерского учета наблюдается возрастающая роль профессионального суждения бухгалтера в принятии решений, касающихся способов отражения фактов хозяйственной деятельности, идентификации объектов бухгалтерского учета, порядка их отражения в бухгалтерской финансовой отчетности. Это требует от специалистов знаний не только в области бухгалтерского учета, но и права, экономического анализа, оценки бизнеса, как минимум для того, чтобы знать, к кому из коллег нужно обращаться с тем или иным вопросом. Информационные технологии, использование специальных программных продуктов помогают в работе, но не заменяют бухгалтера. С одной стороны, это является очевидным аргументом против мифа о вымирании бухгалтерской профессии, а с другой – накладывает большую ответственность на специалистов бухгалтерских служб. Готов ли современный рынок труда к таким требованиям?

Отечественная парадигма развития бухгалтерского учета долгие годы предполагала четкое следование инструкциям, ориентацию на соблюдение требований законодательства. В новых реалиях свобода принятия решений зачастую создает трудности, так как специалист все равно вынужден учитывать потенциальное мнение проверяющих. На фоне общего усложнения правил ведения бухгалтерского учета умение грамотно формулировать и применять профессиональное суждение становится одним из главных требований к бухгалтеру-специалисту. При этом профессиональное суждение на

сегодняшний день проявляется не только в выборе одного из нескольких вариантов отражения операций в учете, например, выбор способа начисления амортизации, но и в формировании собственного способа учета в ситуации, когда в нормативно-правовых актах порядок не прописан в принципе или прописан в общих чертах. Одним из ярких примеров этого является учет основных средств, в частности учет аренды. В данной статье рассматривается влияние профессионального суждения бухгалтера на показатели предприятия на примере некоторых положений ФСБУ 25/2018.

Само понятие профессионального суждения бухгалтера появилось в российской теории и практике бухгалтерского учета начиная с 1990-х гг. На сегодняшний день существует множество исследований в данной области [2, 5, 6, 8, 11], однако в нормативно-правовых актах определение профессионального суждения до сих пор не сформулировано. Большинство специалистов в качестве первых официальных документов, в которых упоминается необходимость применения профессионального суждения, называют Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Так в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу указывается на необходимость обращения внимания «на выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита» [4]. Также в качестве примера нормативно-правового акта, в котором рассматривается понятие «профессиональное суждение» и необходимость его применения, можно назвать Международный стандарт аудита 200 [7], в котором профессиональное суждение определяется как толкование соответствующих этических требований и Международных стандартов аудита и принятие

обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, с применением к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта.

Авторские определения профессионального суждения разнятся, однако в большинстве из них отмечается, что высказывание мнения происходит в условиях неопределенности [8, 12]. Именно неопределенность создает риски при формировании и применении профессионального суждения, требует постоянного мониторинга и корректировки показателей в учете.

Одним из самых сложных разделов бухгалтерского учета является учет основных средств. Здесь традиционно роль профессионального суждения бухгалтера была очень высока. Введение с 1 января 2022 г. новых федеральных стандартов привело к значительному росту роли профессионального суждения бухгалтера. Это особенно очевидно в учете аренды, где ранее отдельного стандарта не было, и долгое время действовал устаревший порядок бухгалтерского учета. В 2018 году был утвержден новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», с использованием которого в обязательном порядке сдавалась бухгалтерская отчетность за 2022 год.

Согласно ФСБУ 25/2018 при организации учета аренды бухгалтер самостоятельно определяет негарантированную ликвидационную стоимость, справедливую стоимость, и, самое главное, ставку дисконтирования. Профессиональное суждение специалиста в определении данных элементов влияет на оценку чистой стоимости инвестиций в аренду со стороны арендодателя, на величину первоначальной оценки обязательств по аренде и приведенную стоимость будущих арендных платежей у арендатора и, как следствие, на другие показатели.

Нововведения в учете аренды, вызванные появлением ФСБУ 25/2018 привели к ряду проблем, с которым столкнулись экономические субъекты. Одна из главных – использование дисконтирования в учете финансовой аренды как со стороны арендодателя, так и со стороны арендатора. В некоторых случаях тяжело объективно определить ставку дисконтирования, а ошибки в ее подсчёте

могут привести к завышению или занижению стоимости объекта учета аренды, что в будущем будет влиять на объем амортизационных отчислений, начисленные проценты и величину дохода.

Рассмотрим более подробно применение ставки дисконтирования в учете финансовой аренды со стороны арендодателя. По правилам ФСБУ 25/2018 на дату представления предмета аренды в учете признаются инвестиции в аренду. Инвестиции в аренду должны оцениваться по чистой стоимости, которая определяется путем дисконтирования валовой стоимости (ВС) по процентной ставке, где

ВС = Номинальная стоимость будущих арендных платежей + негарантированная ликвидационная стоимость;

Приведенная ВС = Справедливая стоимость предмета аренды + затраты арендодателя в связи с договором аренды.

В данном случае затраты арендодателя в связи с договором аренды и номинальная стоимость будущих арендных платежей известны из данных бухгалтерского учета и условий договора. Профессиональное суждение бухгалтера необходимо для определения справедливой стоимости предмета аренды, негарантированной ликвидационной стоимости и ставки дисконтирования. Как правило, справедливая стоимость соответствует стоимости приобретения предмета аренды, а негарантированная ликвидационная стоимость определяется как выкупная стоимость по условиям договора. В таком случае неизвестна только ставка дисконтирования, которую можно определить расчетным путем, тем самым обеспечив надежность информации в учете. Если же условия приобретения предмета аренды не соответствуют рыночным или негарантированная ликвидационная стоимость не может быть определена, то выбор ставки дисконтирования полностью основывается на профессиональном суждении бухгалтера.

Рассмотрим роль профессионального суждения в бухгалтерском учете со стороны арендатора. При получении предмета аренды арендатор должен

признать его в качестве права пользования активом (ППА) с одновременным признанием обязательства по аренде. Фактическая стоимость ППА помимо данных, определяемых однозначно из условий договора и данных учета, включает в себя величину первоначальной оценки обязательства по аренде, которая, в свою очередь, определяется как приведенная стоимость будущих арендных платежей (ПСА). В соответствии с п.15 ФСБУ 25/2018 ПСА определяется путем дисконтирования их номинальных величин. При этом ставка дисконтирования выбирается таким образом, чтобы:

Справедливая стоимость предмета аренды = ПСА + негарантированная ликвидационная стоимость.

Здесь, также как в ситуации с учетом у арендодателя, профессиональное суждение бухгалтера необходимо для определения справедливой стоимости предмета аренды, негарантированной ликвидационной стоимости и ставки дисконтирования. Как было рассмотрено ранее, зачастую справедливую стоимость и негарантированную ликвидационную стоимость можно определить исходя из фактических объективных данных. В таком случае ставка дисконтирования определяется расчетным путем.

Если же ставка дисконтирования не может быть определена, применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды [9]. Очевидно, что условия привлечения заемных средств на определенную дату будут отличаться в зависимости от источника. Таким образом, окончательно решение о размере ставки принимает бухгалтер, опираясь на профессиональное суждение.

После определения годовой процентной ставки, необходимо перевести ее в месячную:

$$\text{Месячная ставка \%} = \left(\left(1 + \frac{\text{годовая ставка \%}}{100} \right)^{1/12} - 1 \right) * 100.$$

Далее используя данную ставку, определяется коэффициент дисконтирования:
$$\frac{1}{(1 + \text{месячная ставка \%})^{\text{кол-во месяцев от оценки до платежа}}}$$

Рассмотрим пример расчета приведенной стоимости будущих арендных платежей у арендатора.

Арендатор получил в аренду на 26 месяцев основное средство. Сумма ежемесячных арендных платежей 132 000 (в т.ч. НДС – 22 000). Ставка по возможному кредиту на сопоставимый срок – 11% годовых, тогда месячная ставка будет равна 0,87346%. При расчете коэффициента дисконтирования на основе данной месячной ставки приведенная стоимость получается 2 548 596,72 руб. Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается следующим образом: $2\,548\,596,72/26 = 98\,022,95$ руб.

Предположим, что годовая ставка – 8%, тогда ежемесячная будет равна 0,643403%. В результате использования данной ставки процента ПСА составит 2 625 829,96 руб., а сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 100 993,46 руб.

Таблица 1 - Сравнение результатов применения разных ставок дисконтирования

Годовая ставка, %	Месячная ставка, %	ПСА, руб.	Амортизационные отчисления в месяц, руб.
11	0,87346	2 548 596,72	98 022,95
8	0,643403	2 625 829,96	100 993,46

Данный пример подтверждает влияние ставки дисконтирования, выбор который основывается на профессиональном суждении бухгалтера, на показатели учета и отчетности. Признанное арендатором по приведенной стоимости обязательство ежемесячно увеличивается на сумму начисленных процентов, и уменьшается на сумму арендных платежей.

Заметим, что в соответствии с ФСБУ 25/2018 при определенных условиях у арендатора есть право не признавать предмет учета аренды в качестве ППА и обязательства по аренде, что существенно упрощает порядок учета.

Таким образом, введенный ФСБУ очевидно усложнил правила учета аренды, но данные изменения официально упорядочили ведение бухгалтерского учета арендных отношений в соответствии с международной практикой.

Некоторые аспекты, например, ставка дисконтирования носят оценочный характер и зависят от решения бухгалтера, что в дальнейшем влияет на показатели в учете как арендодателя, так и арендатора. Рассмотренные выше вопросы свидетельствуют о том, что с применением ФСБУ 25/2018 возрастает роль профессионального суждения, а значит и требований к уровню квалификации бухгалтерских кадров.

Библиографический список

1. Букина О. Как меняется учёт аренды: анализируем ФСБУ 25/2018 / О. Букина, А. Лавров. // СКБ «Контур». – 2020 [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://kontur.ru/articles/5657> (Дата обращения 04.12.2023).
2. Демина И. Д. Профессиональное суждение бухгалтера и его влияние на формирование учетной политики организации / И. Д. Демина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. - № 12. – с. 2 – 9 [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_35153797_64553658.pdf (Дата обращения 11.12.2023)
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 // СПС КонсультантПлюс [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (Дата обращения 08.12.2023)
4. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180 // СПС КонсультантПлюс [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL:

- https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (Дата обращения 05.12.2023)
5. Кузьмина Т. М. К вопросу о векторах развития бухгалтерской практики / Т. М. Кузьмина // Аудиторские ведомости. – 2017. - № 4. – с. 62-77 [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_28960440_13188455.pdf (Дата обращения 04.12.2023)
6. Малышкина А. С. Риск применения профессионального суждения при толковании законодательства о бухгалтерском и налоговом учете / А. С. Малышкина // Юридическая техника. - 2019. - № 13. – с. 519-522 [Электронный ресурс] – Режим доступа - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/risk-primeneniya-professionalnogo-suzhdeniya-pri-tolkovanii-zakonodatelstva-o-buhgalterskom-i-nalogovom-uchete/viewer> (Дата обращения 09.12.2023)
7. Международный стандарт аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита": введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н (ред. от 16.10.2023) // СПС КонсультантПлюс [Электронный ресурс] – Режим доступа –URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/ (Дата обращения 14.12.2023)
8. Панкова С.В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - №21. – с. 10-15 [Электронный ресурс] – Режим доступа - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=16358360> (Дата обращения 07.12.2023)
9. Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н (ред. от 29.06.2022) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» – Текст : электронный //

- Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа – URL:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/fd2764c4a1655fbb9fca0924938ae86c819288a0/ (Дата обращения 11.12.2023)
10. Рекомендация Р-65/2015 – КпР «Ставка дисконтирования» – Текст : электронный – Режим доступа – URL: http://bmcenter.ru/Files/R-КпР-Opredeleniye_stavki_diskontirovaniya?ysclid=lro9n8uz3j966747971 (Дата обращения 08.12.2023)
11. Туякова З. С. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера / З. С. Туякова, Е. В. Саталкина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. - № 5. – с. 29-37 [Электронный ресурс] – Режим доступа - URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_27487122_85331551.pdf (Дата обращения 07.12.2023)
12. Цыденова Э. Ч. Роль профессионального суждения бухгалтера при учете основных средств / Э. Ч. Цыденова // Журнал правовых и экономических исследований. – 2022. - № 4. – с. 258–262 [Электронный ресурс] – Режим доступа - URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_49954895_98123757.pdf (Дата обращения 08.12.2023)

Оригинальность 84%