

*Зими́на Е.В.,  
старший методист управления качества образования и методического  
сопровождения,  
Нижегородский государственный инженерно-экономический  
университет,  
Российская Федерация, Княгинино*

## **РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ВЫРАБОТКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО СУЖДЕНИЯ**

*Аннотация.* Статья посвящена проблеме формирования рекомендаций выработки профессионального бухгалтерского суждения при создании учетной политики, учитывающей не только понятие, но и предпосылки, условия применения, процесс выработки суждения, а также нестандартные ситуации, в отношении которых бухгалтер может выразить свое компетентное мнение.

*В процессе непредвиденной хозяйственной ситуацией бухгалтер в своей профессиональной деятельности может столкнуться с полной неопределенностью – это отсутствие готового конкретного решения в законодательной и нормативной базе, в связи с этим разработаны рекомендации для принятия управленческого решения.*

*Важное значение имеют предложения по внесению определенных регулятивов в национальную законодательную базу в части вопроса применения профессионального суждения и документирования бухгалтерского учета с учетом отражения аспектов при выработке профессионального суждения. Это позволит существенно повысить качество профессионального бухгалтерского суждения, а также повысить эффективность функционирования субъектов хозяйствования.*

*Таким образом, на фоне отсутствия осознанности влияния мнения*

*бухгалтера на конечные результаты организации, а также отсутствия практического применения суждения, данная совокупность аспектов будет являться одним из инструментов унификации учета, а также обеспечения целостности и непротиворечивости теории бухгалтерского учета.*

***Ключевые слова:** учет, профессиональное суждение, бухгалтер, концептуальная модель, хозяйственная деятельность, объект суждения, неопределенность, регламентация учета.*

***Ekaterina V. Zimina,  
Lead Methodologist, Educational Quality and Methodological Support,  
Department  
Nizhny Novgorod state of engineering and economic university,  
Russian Federation, Knyaginino***

## **RECOMMENDATIONS FOR IMPROVING THE DEVELOPMENT OF PROFESSIONAL ACCOUNTING JUDGMENT**

***Annotation.** This article addresses the issue of forming recommendations for developing professional accounting judgment in the creation of accounting policies. It considers not only the concept itself but also the prerequisites, conditions for application, the process of judgment development, and non-standard situations where an accountant can express their competent opinion.*

*In the event of unforeseen economic circumstances, an accountant may encounter complete uncertainty in their professional activities – the absence of a ready-made specific solution in the legislative and regulatory framework. Consequently, recommendations for managerial decision-making have been developed.*

*Proposals for introducing specific regulations into the national legislative framework regarding the application of professional judgment and the*

*documentation of accounting, taking into account the aspects of professional judgment development, are of significant importance. This will substantially enhance the quality of professional accounting judgment and improve the operational efficiency of economic entities.*

*Thus, against the backdrop of a lack of awareness regarding the impact of an accountant's opinion on an organization's final results, and the absence of practical application of judgment, this set of aspects will serve as a tool for accounting unification, as well as ensuring the integrity and consistency of accounting theory*

**Key words:** *accounting, professional judgment, accountant, conceptual model, business activity, object of judgment, uncertainty, regulation of accounting.*

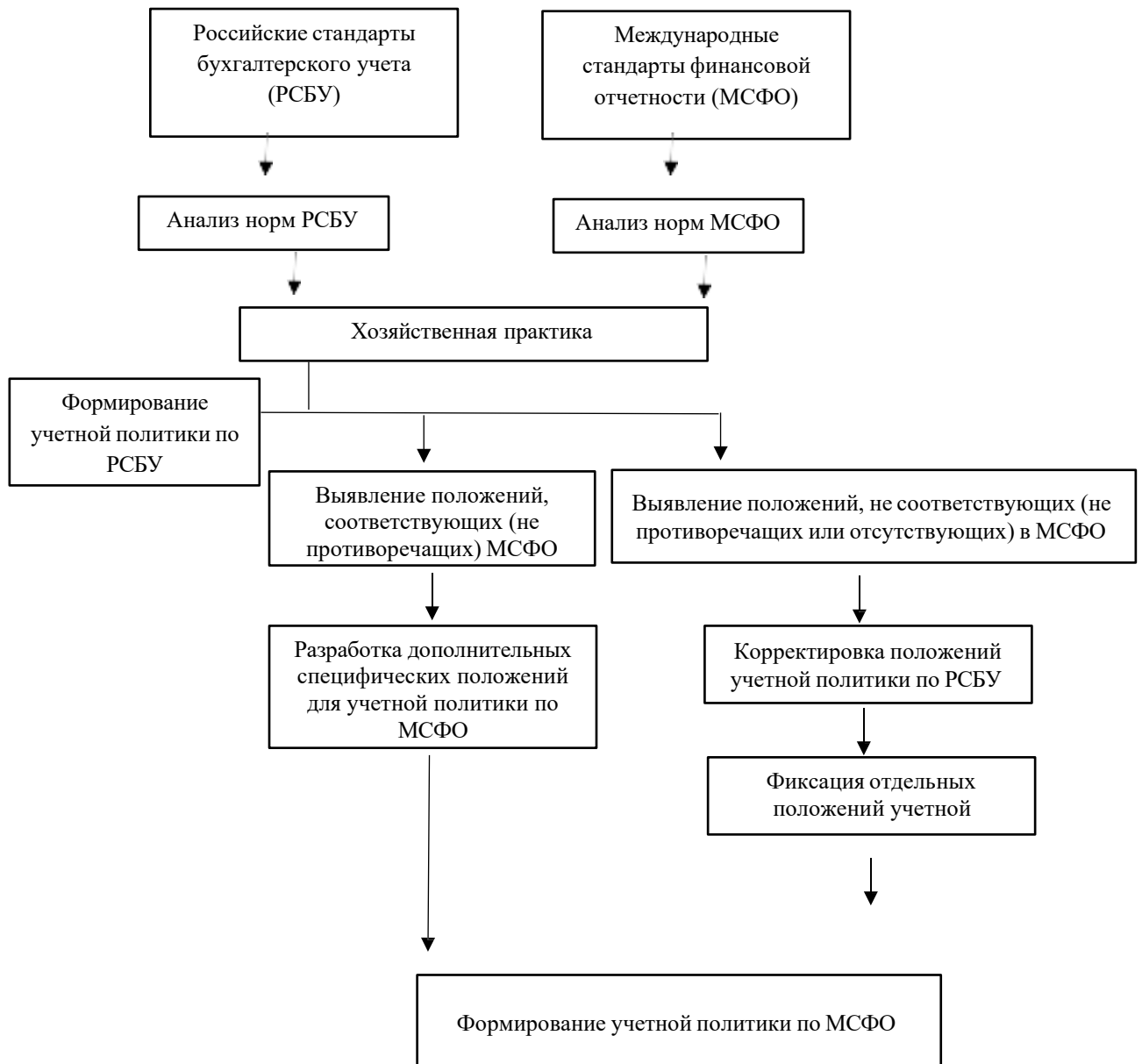
Особое значение для формирования современной учетной политики в России имеет активная и целенаправленная работа по сближению отечественной учетной практики с международной. На рисунке 1 представлен алгоритм сближения учетной политики по РСБУ и МСФО, предложенный А.А. Соколовым. В этом случае, по убеждению А.А. Соколова, при формировании мнения специалиста бухгалтерской службы за основу следует взять учетную политику по российским стандартам учета как более жестко регламентируемую и попытаться привести ее положения в соответствии с МСФО, которые ориентированы на профессиональное суждение и поэтому дают большую свободу действий [18, С. 15].

Как справедливо отмечает Грибовская Ю.Н., серьезной проблемой, с которой сталкиваются хозяйствующие субъекты при составлении отчетности, по МСФО, является проблема несоответствия некоторых подходов, заложенных в Налоговом кодексе РФ, принципам международных стандартов [17, С. 183].

В соответствии с Планом реформирования бухгалтерского учета и отчетности все мероприятия делятся на 4 блока:

1) Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, который включает: признание МСФО и их

разъяснений в Российской Федерации; подготовка официального перевода на русский язык по МСФО с целью обобщения и распространения опыта применения МСФО; а также разработка новых законодательных актов по бухгалтерскому учету на основе МСФО и приведение ранее принятых в соответствие с МСФО.



*Рисунок 1. Алгоритм сближения применения учетной политики в зависимости от выработки профессионального бухгалтерского суждения*

2) Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, который включает: обеспечение участия профессиональных организаций в разработке законодательных актов по бухгалтерскому учету, отчетности и аудиту; уточнение и приведение действующих федеральных стандартов аудиторской деятельности в соответствии с Международными стандартами аудита.

3) Развитие профессии. Данный блок предполагает разработку предложений по профессиональной аттестации, ежегодному повышению квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров, а также по развитию саморегулируемых организаций аудиторов.

4) Международное сотрудничество, которое обеспечит участие в деятельности Фонда МСФО, в Межправительственной рабочей группе экспертов по международным стандартам учета и отчетности, а также предполагает сотрудничество с органами Европейской Комиссии в области бухгалтерского учета и аудита и другими зарубежными национальными органами регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

Вопросам назначения, формирования и пересмотра учетной политики посвящен МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Согласно данному стандарту учетная политика определяется как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Учетная политика должна разрабатываться в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (IAS/IFRS) и интерпретациями к МСФО.

Если какие-либо операции, события или условия напрямую не рассмотрены в МСФО или интерпретации, то для формирования учетной политики МСФО предусматривают возможность применения бухгалтером профессионального суждения. При формировании профессионального суждения управленческий персонал организации должен учитывать критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, сформулированные в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при этом, предлагается следующий алгоритм формирования учетной политики, который применим для организаций:

Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

В российской практике учетная политика организаций основывается на допущениях и к ней предъявляются:

- допущения: имущественной обособленности; непрерывности деятельности; последовательности применения учетной политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- требования: полноты; своевременности; осмотрительности; приоритета содержания перед формой; непротиворечивости; рациональности [16].

Допущения и требования, касающиеся формирования учетной политики организаций в МСФО представлены в таблице 1.

*Таблица 1. Допущения и требования, используемые при формировании учетной политики согласно МСФО*

<b>Допущения</b>	
Имущественная обособленность	Допущение имущественной обособленности не сформулировано в качестве одного из основополагающих, так как определение активов и обязательств отражает тот факт, что МСФО исходит из необходимости отнесения активов и обязательств к конкретной организации (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Непрерывность деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности (п. 43 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Последовательность применения учетной политики	Организация устанавливает и применяет учетную политику последовательно для одинаковых операций, событий и условий (п. 13 МСФО 8)

Временная определенность фактов хозяйственной деятельности	Результаты операций и событий в организациях признаются по факту их совершения. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся (п. 22 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
<b>Требования</b>	
Полнота	Информация финансовой отчетности организаций должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее создание (п. 38 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Своевременность	Своевременное отражение информации в отчетности организаций с учетом соблюдения баланса между уместностью и надёжностью информации (п. 43 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Осмотрительность	Введение определенной степени осторожности в процесс формирования профессиональных суждений, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены (п. 37 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Приоритет содержания перед формой	Операции и события в организациях должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой (п. 35 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности)
Непротиворечивость	Не определено, это объясняется тем, что МСФО в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем на ведение бухгалтерского учета
Рациональность	Не определено, но в принципах подготовки и составления финансовой отчетности содержится положение о необходимости соблюдения баланса между выгодами, получаемыми от информации, и затратами на ее сбор.

Учетная политика организаций предполагает целостность системы бухгалтерского учета в организации и охватывает все ее составляющие: методическую, техническую и организационную стороны.

Организационный и технический разделы связаны с отражением формы ведения и организации бухгалтерского учета сельскохозяйственной организацией, поэтому в отличие от методического раздела они не влияют на информацию, содержащуюся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, организационный и технический разделы МСФО не регулируются.

Большинство международных стандартов предоставляют альтернативные способы отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, группировки и оценки элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому рассмотрим ключевые положения, отражающие определенные аспекты профессионального бухгалтерского суждения, соответствующие принципам МСФО (таблица 2).

Таблица 2. Аспекты, подлежащие отражению согласно профессионального бухгалтерского суждения

Объект учета	Элемент отражения	Основание
Основные средства	Методы оценки	МСФО (IAS) 16 «Основные средства» МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
	Способы амортизации	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
	Способы полезного использования применяемые нормы амортизации	
	Обесценение	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
Нематериальные активы	Методы оценки	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
	Способы амортизации	
	Способы полезного использования применяемые нормы амортизации	
	Обесценение	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
Инвестиционная собственность	Критерии для разграничения инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»
	Методы оценки	
	Методы и существенные допущения, используемые при определении справедливой стоимости	
	Способы амортизации	
Запасы	Текущая оценка	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
	Оценка себестоимости запасов, включая формулу расчета затрат	
Финансовые инструменты	Методы и допущения, применяемые для определения справедливой стоимости	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

	Обесценение	МСФО (IAS) 39
	Хеджирование	«Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Политика управления рисками	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»
		МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
		МСФО (IAS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»
Договоры строительства	Метод, использованный для определения выручки по договору строительства, признанной в отчетном периоде	МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
	Метод, использованный для определения стадии завершенности работ по договору	
Выручка	Метод, использованный для признания выручки	МСФО (IAS) 18 «Выручка»
	Метод, использованный для определения стадии завершенности при предоставлении услуг	
Вознаграждение сотрудникам	Описание планов выплат по окончании трудовой деятельности	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»
	Описание планов компенсационных выплат долевыми инструментами	МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»
Государственные субсидии	Метод признания государственных субсидий	МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
	Метод представления государственных субсидий	
Затраты по займам	Капитализация затрат по займам	МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»
Биологические активы	Методы и существенные допущения, используемые при определении справедливой стоимости	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
Функциональная валюта и валюта отчетности	Раскрытие информации о функциональной валюте	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»
	Раскрытие информации о валюте отчетности	

Источник: составлено автором

Особенностью МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» является отсутствие необходимости утверждать рабочий план счетов, однако в соответствии с данным стандартом организация может разработать собственный рабочий план счетов с учетом специфики своей деятельности. При этом организация формирует его на свое усмотрение, так как в случае его отсутствия практически невозможно соблюдать принцип двойной записи на счетах бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций. Поэтому организациям, составляющим бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с МСФО, рекомендуется составлять рабочий план счетов и утверждать его в виде приложения к учетной политике [15].

При формировании учетной политики организаций на основе МСФО рекомендуется учитывать особенности специфики деятельности, которые должны быть раскрыты в данном документе.

При формировании учетной политики согласно МСФО может внести изменения в принятые правила только в трех случаях: если были внесены изменения в существующий стандарт; если был принят новый стандарт; по собственному желанию организации.

Если изменения вносятся в стандарты по МСФО, то организациям необходимо руководствоваться переходными положениями к принимаемым изменениям в эти стандарты, а при их отсутствии следует руководствоваться МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», который предполагает использование трех возможных способов отражения изменений в учетной политике: текущий; перспективный; ретроспективный.

Текущий подход характеризуется корректировками суммарного эффекта от изменений в учетной политике (показывается отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках за текущий год). Перспективный подход означает, что нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и не нужно пересчитывать суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете

о прибылях и убытках за текущий период. При ретроспективном подходе необходима корректировка данных всех финансовых отчетов за предшествующие периоды. Бухгалтерская (финансовая) отчетность предшествующих периодов должна быть пересчитана в соответствии с новой учетной политикой.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит корректировки в связи с изменениями МСФО или их интерпретаций, учетной политики или исправлением ошибок, то организация должна раскрыть:

- название стандарта или интерпретации, которое вызвало изменения в бухгалтерском учете организации;
- в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике организации проводятся в соответствии с переходными положениями данного МСФО или интерпретации;
- характер изменений в учетной политике организации;
- характер ошибки предыдущих периодов;
- в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;
- в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
- сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо;
- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо;
- если применение ретроспективного подхода невозможно, то обстоятельства, которые обусловили невозможность его применения.

Повторение раскрытия этой информации в бухгалтерской финансовой отчетности организаций последующих периодов не требуется.

Согласно МСФО утверждать учетную политику организаций отдельным организационно-распорядительным документом не требуется. Однако ее

содержание должно быть изложено в виде отдельного документа или в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Процесс выработки профессионального бухгалтерского суждения при формировании учетной политики должен основываться на анализе большого количества нормативных документов в области международного регулирования бухгалтерского учета и постоянном мониторинге их изменений.

Таким образом, при первом применении МСФО необходимо грамотно разработать учетную политику организации, так как, от того, насколько компетентно сформирована система бухгалтерского учета в организации, будут зависеть итоговые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### **Библиографический список**

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»
- 2) Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»
- 3) Положение по ведению бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации – приказ Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»
- 4) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08) приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»
- 5) Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств» (ПБУ 3/06) приказ Минфина России от 24.12.2010 г. № 154 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»
- 6) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) приказ Минфина России от 09.06.2001 г. № 44 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

7) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) приказ Минфина России от 30.03.2001 г. № 26 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

8) Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/10) приказ Минфина России от 13.12.2010 г. № 167 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС

«Консультант Плюс»

9) Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

10) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 10/99) приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

11) Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

12) Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 107 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

13) Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/2002) приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

14) Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) приказ Минфина России от 28.06.2010 г. № 63 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

15) Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений

международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации от 25.02.2011 г. № 107 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

16) Приказ Минфина РФ «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ от 25.11.2011 № 160 н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс»

17) Грибовская, Ю. Н. Профессиональное суждение бухгалтера при ведении учета по международным и национальным стандартам //Актуальные вопросы экономики и агробизнеса сборник статей VIII Международной научно-практической конференции. – 2017. С. – 183–188.

18) Соколов, А. А. Проблемы формирования учетной политики / А. А. Соколов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11. – С. 15– 16.