

УДК 657.1, 657.2

Истомин Виталий Сергеевич

Амурский государственный университет

г. Благовещенск, Россия

E-mail: lovetot@rambler.ru**Istomin Vitaliy Sergeevich**

Amur State University

Blagoveshchensk, Russia

E-mail: lovetot@rambler.ru**ЗНАЧЕНИЕ И ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ****THE IMPORTANCE AND FEATURES OF THE APPLICATION
OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN ACCOUNTING**

Аннотация. В статье раскрывается характеристика профессионального суждения в бухгалтерском учете, роль которого в последние годы возрастает в связи с принятием федеральных стандартов бухгалтерского учета, ориентированных на международные стандарты финансовой отчетности. Приводятся основные аспекты и особенности применения профессионального суждения в ведении бухгалтерского учета организациями.

Abstract. The article reveals the characteristics of professional judgment in accounting, the role of which has been increasing in recent years due to the adoption of federal accounting standards focused on international financial reporting standards. The main aspects and features of the application of professional judgment in accounting by organizations are given.

Ключевые слова. бухгалтерский учет, профессиональное суждение, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, применение профессионального суждения.

Key words. accounting, professional judgment, federal accounting standards, international financial reporting standards, application of professional judgment.

Ведущее реформирование бухгалтерского учета в России на протяжении последних двадцати лет преследует цель его сближения с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждаемые Министерством финансов положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) в период с 1 октября 1998 г. до 1 января 2013 г. уже содержали отдельные положения, которые частично повторяли соответствующие МСФО (IAS и IFRS). Кроме того, Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (с изм. и доп. от 21.06.2022) утверждено Положение о признании международных стандартах финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, основанием для которого послужил федеральный закон «О консолидиро-

ванной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ. Именно п. 1 ст. 3 данного закона предписано составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

Следующим этапом реализации МСФО в России стал приказ Минфина России 2011 г., которым вводились в действие международные стандарты финансовой отчетности и разъяснения к ним. Через четыре года на смену этому отмененному приказу Министерством финансов РФ был утвержден приказ «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» от 28.12.2015 №217 н.».

Значительная роль отводится МСФО.

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), где в п. 7.1 сказано, что на основании допущений и требований учетной политики организацией могут быть использованы международные стандарты финансовой отчетности, если по конкретному вопросу в федеральных стандартах не установлены способы ведения бухгалтерского учета;

федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ в ст. 20 одним из принципов провозглашается применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. В связи с этим Минфином РФ несколько раз переиздавалась программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, последняя из которых рассчитана на период 2022-2026 гг. (Приказ от 22.02.2022 №23н).

С 2018 г. все принимаемые Минфином РФ нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету носят название «Федеральные стандарты бухгалтерского учета» (ФСБУ). В таблице представлены ФСБУ, утвержденные и введенные в действие в течение последних шести лет.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Минфином Российской Федерации [5]

Федеральный стандарт бухгалтерского учета	Дата и номер приказа Минфина РФ об утверждении ФСБУ	Применение ФСБУ
ФСБУ 5/2019 «Запасы»	15.11.2019 № 180н	С отчетности за 2021 г.
ФСБУ 6/2020 «Основные средства»	17.09.2020 № 204н	С отчетности за 2022 г.
ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»	30.05.2022 № 86н	С отчетности за 2024 г.
ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»	16.10.2018 № 208н	С отчетности за 2022 г.
ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»	17.09.2020 № 204н	С отчетности за 2022 г.
ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»	16.04.2021 № 62н	С 1 января 2022 г., за исключением первого абзаца пункта 25, который применяется с 1 января 2024 г.
ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»	13.01.2023 № 4н	С 1 апреля 2025 г.

Новые ФСБУ заменили собой отдельные ранее действовавшие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые утверждались с 1998 г. по 2013 г. (большая часть их продолжает действовать), но при этом более сложны по сравнению с ПБУ и в своей основе, за некоторыми исключениями, ориентированы на МСФО. Это же касается еще восьми ФСБУ, которые по программе Минфина РФ должны будут утверждены вплоть до конца 2026 г.

Меняя методологию бухгалтерского учета по отдельным видам активов, ФСБУ предполагают все более широкое использование *профессионального суждения* бухгалтерами, ранее в полной мере не сталкивавшимися с такой необходимостью в силу более или менее жесткой регламентации их действий со стороны государства, применения типовых решений программами по автоматизации бухгалтерского учета. С одной стороны, это делало работу бухгалтера в большей степени рутинной, стандартной, но, с другой, – могло не отражать специфику деятельности организаций, не формировать надлежащую оценку величины активов и обязательств в отчетности в соответствии с требованиями полноты, достоверности, осмотрительности.

Ситуация осложняется тем, что бухгалтеры должны иметь высокую компетентность в области налогового учета (особенно для малого и среднего бизнеса, где содержать большой штат бухгалтерской службы не представляется возможным), требования и ответственность за ведение которого отличаются гораздо большей серьезностью. В результате в России выстроилась своеобразная система учета.

Налоговый учет – для государства, причем в организациях зачастую пытаются сбить бухгалтерский учет с налоговым в целях минимизации возникающих между ними разниц (особенно налога на прибыль); возможен и вариант, при котором «в бухгалтериях малых и средних компаний налоговый учет ведется на основе бухгалтерского» [2];

управленческий учет – для менеджмента, собственников, а также по необходимости – для потенциальных инвесторов и кредиторов;

бухгалтерский (финансовый) учет – декларирование для внешних пользователей, информация которым доступна в виде бухгалтерской (финансовой) отчетности, но с присущими ей ограничениями, не всегда способствующими принятию ими обоснованных решений.

Исходя из этого, для повышения ценности, релевантности информации в бухгалтерском учете, необходимой внутренним пользователям по управлению бизнесом во всех аспектах, и информации в бухгалтерской отчетности, нужной широкому кругу как внешних, так и внутренних пользователей (кредиторы, инвесторы, государство, собственники, менеджмент) в контексте понимания реального положения дел организации, Минфин РФ и утверждает ФСБУ, последовательно проводя политику по разделению бухгалтерского и налогового учета. Это также позволит соблюсти требование нейтральности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, согласно п. 7 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», гласящему, что при ее составлении должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности по сравнению с другими.

Необходимо отметить, что новые ФСБУ усложняют порядок ведения бухгалтерского учета в организациях, позволяя подстраивать его под специфику деятельности конкретной компании, но и требуя соответствующей квалификации от бухгалтеров, главного бухгалтера, а также применения ими профессионального суждения при интерпретации фактов хозяй-

ственной жизни, подпадающих под регулирование ФСБУ.

При этом в нормативно-правовой базе по бухгалтерском учету нет четко сформулированного определения профессионального суждения, первое упоминание о нем приводится в п. 2.5 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (утверждена Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180), где указывается на необходимость выработки «навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита».

Косвенным образом о применении профессионального суждения говорится в ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ:

согласно положениям ч. 4 ст. 8, организация самостоятельно разрабатывает способ ведения бухгалтерского учета, исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета, если таковой не установлен ФСБУ;

согласно положениям ч. 1 ст. 13, организация должна вырабатывать профессиональное суждение по вопросам формирования информации, способной давать достоверное представление о ее финансовом положении и необходимой пользователям отчетности для принятия экономических решений.

Нормативные документы при выборе способа ведения бухгалтерского учета (п. 7.1 ПБУ 1/2008) должны применяться в следующей очередности:

- 1) международные стандарты финансовой отчетности;
- 2) федеральные или отраслевые стандарты бухгалтерского учета по аналогичным или связанным вопросам;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Определения категории «профессиональное суждение» не приводится и в МСФО, однако широко ими используется, в частности:

в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: в п. 52 в виде требования к оформлению финансовых отчетов – «для определения наилучшего способа представления такой информации требуется применить суждение», в п. 122 – «организация должна раскрыть – вместе со значимыми положениями учетной политики или в составе других примечаний – информацию о суждениях, помимо тех, что связаны с расчетными оценками, которые были сформированы руководством в процессе применения учетной политики этой организации и оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности»;

в МСФО (IAS) 10 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в п. 10 указывается, что «в случае отсутствия какого-либо МСФО, специально примененного к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации», а также во многих других стандартах.

Кроме того, профессиональное суждение в качестве одной из основ формирования финансовой отчетности закреплено в концептуальных основах финансовой отчетности, выпущенных Советом по МСФО в марте 2018 г. и являющихся одним из основополагающих документов в системе МСФО: они устанавливают принципы, которые лежат в основе подготовки и

представления бухгалтерской финансовой отчетности по международным стандартам.

Большой шаг в раскрытии понятия профессионального суждения был сделан в 2018 г. одним из субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета – «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»), ведущим свою деятельность в соответствии со ст. 24 ФЗ «О бухгалтерском учете»; он разработал Рекомендацию Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение». В ней дается следующее определение данной категории: «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]. Отдельно там же перечислены вопросы, по отношению к которым профессиональное суждение должно применяться: признание (списание), оценка, классификация объекта бухгалтерского учета; идентификация экономического содержания факта хозяйственной жизни; выбор способа бухгалтерского учета из числа установленных стандартами (а при необходимости – его выработка); оценка вероятности наступления (ненаступления) будущих событий и др.

Необходимо отметить, что главной, но не единственной формой реализации профессионального суждения в организации выступает учетная политика для целей бухгалтерского учета (как локальный нормативный акт четвертого уровня в системе нормативного регулирования), под которой понимается совокупность способов ведения бухгалтерского учета. При этом п. 10 ПБУ 1/2008 приводит как случаи ее изменения, так и то, что изменением не является, а именно – утверждение способа ведения бухгалтерского учета по тем фактам хозяйственной жизни, которые отличаются от имевших место ранее или возникли в деятельности организации впервые. Таким образом, применение профессионального суждения не ограничивается конкретным сроком или периодом, а требуется постоянно; кроме того, оно должно учитывать специфику самой организации, которая не может быть регламентирована нормативной базой по бухгалтерскому учету, и в то же время оно «не должно являться инструментом для устранения несовершенства законодательства» (цит. по [1]).

В учетную политику целесообразно включить те аспекты использования профессионального суждения, которые можно применять неоднократно в деятельности компании; кроме того, такая информация может быть полезна внешним пользователям бухгалтерской отчетности, ее необходимо раскрыть в пояснениях (пояснительной записке). Например, это может касаться: способа оценки запасов при приобретении (ФСБУ 5/2019); способа отпуска материалов в производство и при ином их выбытии (ФСБУ 5/2019); способа оценки незавершенного производства и готовой продукции (ФСБУ 5/2019); оценки и распределения величины капитальных вложений (ФСБУ 26/2020); оценки основных средств и нематериальных активов при различных вариантах поступления (ФСБУ 26/2020, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022); стоимостного критерия, при превышении которого объект в совокупности с другими условиями будет признаваться основным средством или нематериальным активом (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022); способа начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, когда срок их полезного использования определен периодом, в течение которого в организации ожидается поступление экономических выгод (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022); спо-

соба переоценки основных средств, нематериальных активов, обесценения капитальных вложений, основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений (ФСБУ 26/2020, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022, ПБУ 19/02, а также МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»); способов формирования оценочных обязательств по демонтажу, утилизации, восстановлению окружающей среды для запасов, основных средств, капитальных вложений (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020, ПБУ 8/2010); признания права пользования активом (ППА) при аренде, определении срока полезного использования ППА, начисления амортизации ППА, переоценке ППА, оценке величины обязательства по аренде (ФСБУ 25/2018); других способов и методов оценки.

Профессиональное суждение может относиться к отдельным фактам хозяйственной жизни, – например, к определению ликвидационной стоимости объектов основных средств, нематериальных активов; к расчету ставки дисконтирования при определении обязательства по аренде, величины оценочного обязательства; к определению справедливой стоимости активов, полностью или частично оплаченных неденежным способом или полученных безвозмездно, и т.д. В данном случае профессиональное суждение нужно включить в первичный документ или оформить в виде дополнительного документа (акт, приказ, распоряжение).

Если конкретный порядок ведения бухгалтерского учета не урегулирован на законодательном уровне, то бухгалтер должен самостоятельно разработать тот или иной способ с учетом профессионального суждения, что может быть закреплено либо в учетной политике, либо в организационно-распорядительном документе организации.

Таким образом, в условиях изменения нормативно-правового регулирования по бухгалтерскому учету, направленного на соответствие МСФО, появления новых объектов учета, усложнения фактов хозяйственной жизни и отражения тех из них, которые не имели места ранее и не регламентированы стандартами, многократно усиливается роль профессионального суждения. Именно благодаря ему информация, формируемая в бухгалтерском учете и отражаемая в бухгалтерской отчетности организации, приобретет полноту, достоверность и будет полезна всем заинтересованным пользователям.

1. Басова, А.В., Благодарный, А.И. Роль профессионального суждения бухгалтера в формировании учетной политики экономического субъекта [Электронный ресурс] // Молодая наука Сибири: электрон. науч. журн. – 2020. – №3(9). – Режим доступа: https://mnv.irknps.ru/sites/default/files/articles_pdf_files/basova_blagodarnyy.pdf.

2. Зачем нужна реформа бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Практическая помощь бухгалтеру – Клерк.ру. – Режим доступа: <https://www.klerk.ru/blogs/moedelo/509183/>.

3. Как сформировать профессиональное суждение бухгалтера [Электронный ресурс] / Практическая помощь бухгалтеру – Клерк.ру. – Режим доступа: <https://www.klerk.ru/blogs/moedelo/564985/>.

4. Рекомендация Р-96/2018-КлР «Профессиональное суждение», принята Комитетом по рекомендациям Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (ФОНД «НРБУ «БМЦ») 17.12.2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Profsgudeniye_buhgaltera?ysclid=lthcuttcim150840517.

5. Федеральные стандарты бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Минфин РФ. – Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/standart/?ysclid=ltl5sbzc6e478286502>.