

УДК 657.1:65

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА ПРИ
ВЕДЕНИИ УЧЕТА ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И
НАЦИОНАЛЬНЫМ СТАНДАРТАМ**

*Professional judgment of the accountant in keeping records of international
and national standards*

Ю. Н. Грибовская, к.э.н., доцент julijal@ukr.net
Julia Gribovskaya

Полтавская государственная аграрная академия, г. Полтава, Украина
Poltavskaya ahrarnaya academy, the city of Poltava, Ukraine

Аннотация. Исследован порядок применения понятия «профессиональное суждение бухгалтера» в международных и национальных стандартах. Определено место профессионального суждения в учетной политике предприятия. Описан порядок применения профессионального суждения при составлении финансовой отчетности.

Abstract. Studied the order of the concept of «professional judgment accountant» in international and national standards. The place of judgment in accounting policies of the company. The described procedure for the use of judgment in preparing financial statements.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, нормативно-правовое регулирование, учетная политика, финансовая отчетность.

Keywords: professional judgment accountant, legal regulation, accounting policies, financial reporting.

Актуальность темы исследования. С целью приближения национальной системы бухгалтерского учета к европейской и создания более благоприятных условий для иностранных инвесторов в Украине введены международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО). В МСФО широко используется понятие «профессиональное суждение» бухгалтера, которое для отечественного учета является относительно новым. Украинское законодательство вообще не использует понятие «профессиональное суждение».

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросу сущности профессионального суждения бухгалтера уделили значительное внимание отечественные и зарубежные ученые, а именно: Дж. Блейк, Ф. Ф. Ефимова, С. Ф. Голов, В. Н. Жук,

Г. Г. Кирейцев, Т. В. Сеница, Б. В. Мельничук, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, М. Фишер, Л. В. Чижевская и другие.

Постановка задачи. Одной из самых заметных различий между национальными и международными стандартами бухгалтерского учета является отношение к профессиональному суждению бухгалтера. Поэтому важным является исследование особенностей проявления профессионального суждения бухгалтера при применении международных и национальных стандартов учета.

Целью исследования является определение особенностей применения профессионального суждения бухгалтера при разработке учетной политики и составления финансовой отчетности предприятия.

Изложение основного материала исследования. В МСФО понятие «профессиональное суждение бухгалтера» приводится неоднократно, характерна тенденция к усилению роли профессионального суждения в процессе составления финансовой отчетности.

В статье, размещенной на официальном сайте Совета по МСФО (21 июня 2016 г.) Гарри Кабурек (Gary Kabureck) отметил, что в новых стандартах по признанию дохода и лизинга термин «суждение» встречается почти 50 раз [1]. Тогда как во всех действующих в настоящее время МСФО (включая Концептуальную основу и толкования) понятие встречается 70 раз [2].

МСФО применяют понятие «профессиональное суждение» или (чаще) просто «суждения» в основном в сочетании со словосочетанием «управленческий персонал предприятия», поскольку: главный бухгалтер относится к управленческому персоналу; вопросы, по которым применяют профессиональное суждение, преимущественно относятся к его компетенции.

В параграфе M11 Концептуальной основы определены: «Во многом финансовые отчеты базируются на оценках, суждениях и моделях, а не на точных описаниях» [2]. Это – первая и единственная в Концепции ссылки о суждения, которая переносится на текст МСФО. Признание необходимости в суждениях позволяет четко определить их роль, место, статус, соотношение с правилами, обеспечивает их регламентированность.

Главная сфера применения профессиональных суждений – учетная политика, та часть учетного процесса, в отношении которой стандарты не устанавливают единых правил, а позволяют субъектам хозяйствования принимать решения самостоятельно, в том числе выбирая среди определенных стандартами вариантов.

В параграфе 123 Международного стандарта бухгалтерского

учета 1 (далее – МСБУ) указано: «Применяя учетные политики предприятия, управленческий персонал формирует различные профессиональные суждения (не ограничиваются предварительным оценкам), которые могут существенно повлиять на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, управленческий персонал формирует профессиональные суждения при определении следующих вопросов: в момент по сути все значительные риски и вознаграждения от владения финансовыми активами и активами, предоставляемых в аренду, передаются другим субъектам хозяйствования; и есть определенные продажи товаров, по сути, соглашения о финансировании, которые соответственно, не влекут возникновения дохода [3].

МСФО, в отличие от национальных стандартов, допускают возможность существования или появления в будущем операций или объектов, в отношении которых стандартами вообще не установлены правила, и позволяют субъектам хозяйствования решать данные вопросы. В пункте 10 МСБУ 8 приведено: «Если нет МСФО, который конкретно применяется к операции, иного события или условия, руководство должно применять суждение при разработке и применении учетной политики...» [4].

Процесс формирования учетной политики и место профессионального суждения бухгалтера в нем приведены на рис. 1.

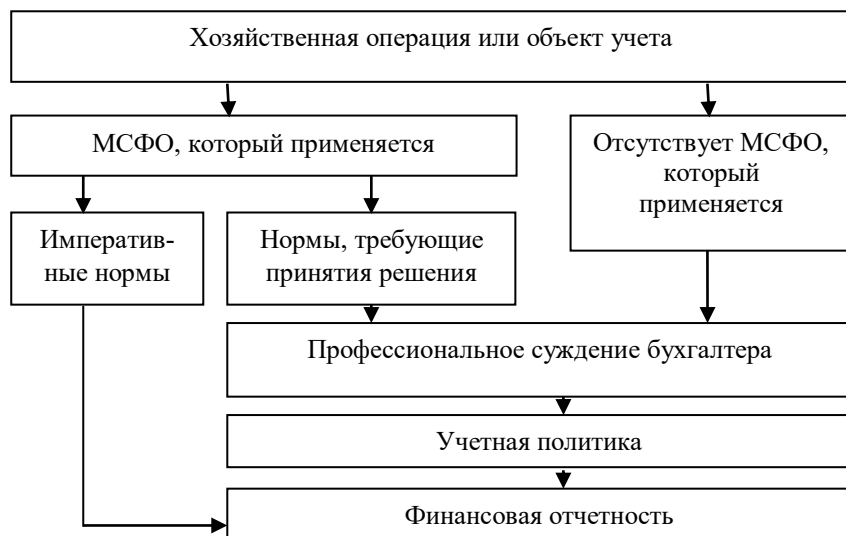


Рис. 1. Место учетной политики в системе МСФО [5, с. 7]

Схему построено на основании международных стандартов. Важным для бухгалтера является изучение и анализ стандарта, соответствующий конкретной операции или объекта учета, требующий принятия решений. Потребность в профессиональном суждении возникает на каждом этапе ведения бухгалтерского учета, а не только в связи с формированием или изменением учетной политики.

Например, МСБУ 16 не определяет, из чего состоит объект основных средств, чтобы определить единицу учета, необходимо профессиональное суждение [6]. Отечественное П(С)БУ 7 не содержит ссылок на использование суждений, однако без них бухгалтеру не обойтись, поскольку определение термина «объект основных средств» предусматривает различные комбинации.

Отечественные предприятия составляют финансовую отчетность по формам, утвержденным Министерством финансов Украины. МСФО не определяют формы финансовой отчетности. В соответствии с пунктом 58 МСБУ 1 субъект хозяйствования составляет суждения относительно того, подавать ли отдельно дополнительные статьи, на основе оценки:

- а) характера и ликвидности активов;
- б) функции активов в пределах субъекта хозяйствования;
- в) сумм, характера и сроков обязательств [3].

В соответствии с пунктом 10 МСБУ 8 информация, базирующаяся на профессиональных суждениях, должна быть:

- уместной для потребностей пользователей по принятию экономических решений;
- достоверной.

При этом достоверность означает, что финансовые отчеты:

- а) представляют достоверно финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
- б) отражают экономическую сущность операций, других событий или условий, а не только юридическую форму;
- в) являются нейтральными, то есть свободными от предубеждений;
- г) являются осмотрительными;
- д) являются полными во всех существенных аспектах [4].

В перечне использованы формулировки, подобные принципам бухгалтерского учета в соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (ст. 4) и НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» (п. 6 раздел III).

В соответствии с пунктами 11 и 12 МСБУ 8, разрабатывая учетную политику в отношении тех операций или объектов, которые не регламентированы конкретным стандартом, управленческий персонал предприятия должен ориентироваться на требования МСФО, в которых раскрыты подобные и связанные с ними вопросы; критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов [4].

Перечень информационных источников дополняют некоторые другие стандарты. Например, в соответствии с пунктом 38 МСБУ 37 оценка суммы обеспечения определяется на основе суждения руководства субъекта и дополняется опытом подобных операций, а в некоторых случаях – и выводами независимых экспертов [7].

Выводы. Необходимость применения профессионального суждения в работе бухгалтера возникает из-за неопределенности, наличия нестандартных и непредвиденных ситуаций, в связи с несовершенством и невозможностью действующих нормативно-правовых актов регулировать факты хозяйственных операций. В МСФО понятие «профессиональное суждение бухгалтера» четко урегулировано. Украинское законодательство данное понятие не использует. Главной сферой применения профессиональных суждений является учетная политика предприятия.

Библиографический список

1. <http://www.ifrs.org/Features/Pages/The-case-for-principle-based>.
2. Концептуальная основа финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Международный стандарт бухгалтерского учета 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Назарбаева И. Профессиональное суждение бухгалтера – территория творчества и ответственности / И. Назарбаева // Бухгалтерия. – 2016. – № 28. – С. 6 – 9.
6. Международный стандарт бухгалтерского учета 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Международный стандарт бухгалтерского учета 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.