

УДК 657

С.В. Пономарева

В.М. МIRONENKO

## МЕХАНИЗМ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В РЕАЛИЗАЦИИ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Аннотация.* Данная статья посвящена исследованию вопросов профессионального суждения в реализации принципов бухгалтерского учета, формированию механизма подходов к регламентации деятельности бухгалтера непосредственно во время выбора вариантов ведения учета. Квалифицированное мнение специалиста должно основываться на этических профессиональных принципах для того, чтобы получить финансовую отчетность, которая дает возможность ее заинтересованным пользователям получить качественную и объективную информацию о состоянии предприятия.

**Ключевые слова:** профессиональное суждение бухгалтера, квалифицированное мнение бухгалтера, принципы бухгалтерского учета, учетно-аналитическая информация, контрольная информация.

Svetlana Ponomareva

Valentina Mironenko

## THE MECHANISM OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN REALIZATION OF THE PRINCIPLES OF ACCOUNTING

*Annotation.* This article is devoted to a research of questions of professional judgment in realization of the principles of accounting, to formation of the mechanism of approaches to a regulation of activity of the accountant directly during the choice of options of conducting account. The qualified opinion of the expert has to be based on the ethical professional principles to receive financial statements which give the chance to its interested users to obtain qualitative and objective information on a condition of the enterprise.

**Keywords:** professional judgment of the accountant, the qualified opinion of the accountant, the principles of accounting, registration and analytical information, control information.

Понятие «профессиональное суждение бухгалтера», либо «квалифицированное мнение бухгалтера», в национальном учете считается достаточно новым явлением. Данный факт можно объяснить тем, что длительное время предприятия существовали в условиях командно-административной экономической среды, которая характеризуется абсолютной регламентацией ведения бухгалтерского учета и отчетности. Постоянное правовое регламентирование предприятий и ведения ими бухгалтерского учета не позволяло применять такой метод, как квалифицированное мнение бухгалтера, при определении отдельных фактов хозяйственной жизни предприятий. Однако методика квалифицированного мнения бухгалтера с давних времен была пристальным предметом изучения ведущих отечественных ученых-экономистов в рамках бухгалтерского учета и отчетности, что позволило наработать теоретические знания, которые в будущем дали возможность применить их в российской системе бухгалтерского учета и отчетности.

Необходимо заметить, что как в российской системе бухгалтерского учета и отчетности, так и в международных стандартах отсутствует четкое определение термина «профессиональное суждение бухгалтера». В отечественной теории и практике понятие квалифицированного мнения тесно связано с определением понятия «достоверной информации». Согласно п. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, не-

обходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений [11]. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Данная информация предоставляется внутренним пользователям, таким как руководители, учредители, участники и собственники имущества компании, для принятия ими стратегических управленческих решений, а также внешним пользователям: инвесторам, кредиторам и иным заинтересованным пользователям информации.

В национальной системе регулирования бухгалтерского учета термин «профессиональное суждение» описывается в таких нормативных актах, как Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России понятие «профессиональный анализ» определяется так же, как и в международном стандарте: «в практической деятельности зачастую необходимо выбирать между разными требованиями. Обычно, задача ставится как создание определенного баланса между требованиями для того, чтобы решить задачи бухгалтерского учета. Относительная важность отдельных требований в разных ситуациях является предметом профессионального анализа». В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу квалифицированное мнение определяется как один из инструментов достижения цели реформирования бухгалтерского учета и отчетности. Использование квалифицированного мнения определяется концепцией достоверного и объективного представления, описанной как в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), так и в национальных законодательных актах. Концептуальные основы финансовой отчетности, принятые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности и рекомендованные Минфином для применения в России, обосновывают информацию, представляемую в отчетности, как в некоторой степени субъективную, основанную на сочетании количественной и качественной информации. «Ввиду присущей им субъективности, оценки различных лиц в отношении затрат и выгод от представления определенных статей финансовой информации будут различаться» [4; 5; 6; 11].

Следовательно, можно заключить, что значение понятия «квалифицированное мнение» в совокупности регламентов МСФО и в национальных актах в области бухгалтерского учета отсутствует. Таким образом, определение данного понятия и его экономический смысл должны регламентироваться профессиональным сообществом. Высказывать квалифицированное мнение может компетентный специалист, имеющий необходимый опыт и квалификацию [2; 7; 9; 12].

Таким образом, в разные периоды времени, определение понятия «квалифицированное мнение» существенно менялось. Если в конце XX в. данное определение описывалось более развернуто, опираясь, главным образом, на моменты, характеризующие достоверность финансовой отчетности, то уже в современный период данное определение имеет более законченный и содержательный характер. В этом определении значительный уклон делается в сторону неопределенности, в то время, когда необходимо квалифицированное мнение, а также на ответственность за высказанное квалифицированное мнение [8; 10].

Процесс вынесения бухгалтерами своего квалифицированного мнения считается сложной и малоизученной областью деятельности кадров, обеспечивающих процесс управления в сфере бухгалтерского учета. Вынесение профессионального суждения как определенное вид управленческой деятельности относится к системам получения информации финансовой отчетности, основанным на стандартах англо-американской модели учета и международных стандартов. Квалифицированное мнение можно считать основой становления финансовой отчетности по МСФО. В документах системы международных стандартов описываются главные принципы и подходы к определению отчетности и отражению отдельных объектов и операций. Описание данных стандартов не содержит опреде-

ленных инструкций по учету и отражению в отчетности всех возможных ситуаций. Также в принципах международных стандартов нет Плана счетов, нет четких указаний по поводу ведения первичной документации и методов учета бухгалтерской информации. Некоторые авторы высказываются, что данное отличие международного стандарта в значительной степени служит «камнем преткновения» во время изучения и применения международных стандартов относительно национальной системы учета. При этом в МСФО есть все необходимое для решения всех учетных задач. От работника сферы бухгалтерии необходимо, основываясь на положения документов международных стандартов и руководствуясь своим квалифицированным мнением, принять решение в данной ситуации [1; 3].

Из вышесказанного можно сделать вывод, что определение финансовой отчетности по международным стандартам будет невозможно без применения квалифицированного мнения бухгалтерским работником. Данное мнение будет использовано при оценке сроков полезного использования и метода амортизации основных средств и нематериальных активов, определении резервов, выявлении количества убытка от обесценения, выборе ставки дисконтирования и в иных случаях.

Получение качественной финансовой отчетности считается главной задачей составления отчетности согласно международным стандартам, так как только в этом случае данная информация будет полезна заинтересованным пользователям для принятия экономических решений. От работника бухгалтерского учета необходим непрерывный контроль за ситуацией, для того чтобы предоставить заинтересованным пользователям качественную и объективную информацию. В экономических кругах бытует мнение, что только использование принципов отчетности по МСФО дает возможность получить объективную финансовую отчетность, качественно характеризующую картину финансового положения компании.

Квалифицированное мнение бухгалтера основывается на уровне его знаний, образования, опыта профессиональной деятельности, использования принципов профессиональной этики. Проведенный анализ показал, что квалифицированное мнение бухгалтера относится к большинству вопросов, касающихся учета и отражения в отчетности хозяйственных операций и учетных объектов. К главным направлениям, необходимым для принятия бухгалтером его квалифицированного мнения, можно отнести:

- определение видов финансовой и нефинансовой отчетности, их состава, структуры, детализации;
- выявление рисков, расчет существующих и прогнозируемых экономических выгод;
- прогнозирование вероятности появления различных событий;
- определение количественных и качественных параметров объективности информации, уровня существенности, допустимых пределов раскрытия деталей информации в отчетности;
- выявление момента перехода права собственности по отдельным активам компании.

Принимая решения, бухгалтер реализует оценочную и описательную управленческую деятельность. Оценочно-описательная деятельность дает возможность осуществлять прогноз наступления определенных событий и анализировать вероятность их наступления. С данным видом деятельности работник бухгалтерской сферы встречается в том случае, когда, опираясь на принципы управленческого учета и отчетности или стандарты, старается сделать прогноз развитию будущих событий, с которыми может столкнуться его организация.

Квалифицированное мнение можно изучать в широком и узком смысле. В широком смысле квалифицированное мнение заключается в определении бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни предприятия; в узком смысле состоит в определении фактов хозяйственной деятельности в том случае, когда нет четких инструкций к действию во время неопределенности. В жизни более часто встречаются случаи последнего типа, т.е. неопределенность ситуации. Так же определение факта

хозяйственной жизни состоит из структурирования, объективной оценки, учета времени и способа признания, учета информации, отображаемой в управленческой отчетности.

Использование метода квалифицированного мнения включает следующие принципы:

- сочетание объективности и субъективного характера. Так объективность обуславливается анализом произошедших фактов хозяйственной жизни экономического субъекта. Субъективный характер квалифицированного мнения вызван тем, что данное мнение опирается на знания, умения и опыт конкретного специалиста;
- уровень точности квалифицированного мнения (определяет качество бухгалтерской отчетности);
- гибкость квалифицированного мнения в зависимости от получения обновленных данных и расчетных параметров.

Качественное оказание профессиональной услуги бухгалтером строится на определении обоснованного мнения по поводу применения профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа: достижение должного уровня профессиональной компетентности и поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности о соответствующих технических, профессиональных и деловых новшествах. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, дающие возможность хорошему бухгалтеру грамотно работать в профессиональной среде. Квалифицированное мнение необходимо понимать как совокупность функций, прав и ответственности хорошего бухгалтера. Квалифицированное мнение должно соответствовать методологическим требованиям и допущениям бухгалтерского учета. Критерием объективного содержания квалифицированного мнения считается уровень методологической разработки рассматриваемой проблемы.

Обобщая вышеизложенное, можно сказать, что квалифицированное мнение – это мотивированное суждение компетентного специалиста, принимаемое в рамках правил и требований бухгалтерского учета по поводу ситуаций, которые имеют много вариантов отражения в отчетности реально существующих фактов хозяйственной деятельности предприятия. Мотивированное суждение профессионального бухгалтера лежит в основе международных стандартов, так как во время составления отчетности часто необходимо учитывать факторы, плохо поддающиеся формализации. Конкретных методик формирования квалифицированного мнения в МСФО нет, рекомендации должны быть основаны на опыте лучшей практики. В национальном учете впервые регламентация процесса становления квалифицированного мнения применила банковская система. Банк России, основываясь на большом значении квалифицированного мнения для формирования банковской финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов, разработал специальную методику по работе с квалифицированными мнениями.

В первую очередь специалист, отвечающий за переработку российской отчетности в международную отчетность, не менее чем за 45 рабочих дней до сдачи отчетности выдвигает письменные предложения определенным структурным подразделениям предприятия о формировании квалифицированного мнения.

Далее работники бухгалтерской сферы, которым дано право формулировать квалифицированное мнение исходя из имеющейся финансовой и экономической информации, формируют квалифицированное мнение. При разработке суждений данные работники пользуются положениями, разработанными непосредственно для составления отчетности по международным стандартам финансовой отчетности. Заключенное квалифицированное мнение оформляется соответствующим документом, один экземпляр которого необходимо хранить в папке с отчетностью по МСФО, второй

остаётся в структурном подразделении, формировавшем квалифицированное мнение вместе с отчетом по соответствующему обязательству (активу). К данному отчету прилагается вся оформленная соответствующим образом первичная документация, на анализе которой формировалось квалифицированное мнение. Если основания для вынесения квалифицированного мнения отсутствуют, ответственные лица должны в письменной форме предупредить о данном факте специалиста, отвечающего за переработку российской отчетности в международную.

На третьем этапе производится проверка точности сформированного квалифицированного мнения. Выводы о проведенной проверке оформляются отчетом должностного лица, после чего передаются специалисту, отвечающему за переработку российской отчетности в международную, который отражает квалифицированное мнение в отдельном документе.

На заключительном этапе зафиксированные должностным лицом и отраженные в специальном документе суждения используются для внесения изменений при составлении отчетности по нормам международного стандарта. Кроме внутреннего контроля иногда привлекаются независимые аудиторы, которые дают качественную оценку объективности и обоснованности вынесенных квалифицированных мнений, определенных во время составления отчетности. Можно сделать вывод, что заинтересованные пользователи финансовой отчетности имеют подтверждение качества квалифицированных мнений заключенных в данном отчете.

Главными факторами, объясняющими важность применения квалифицированного мнения при разработке отчетов, можно выделить следующие: множество вариантов ведения бухгалтерской отчетности, неполное описание ситуаций финансово-хозяйственной деятельности, приведенное законодательством в области бухгалтерского учета, большое количество индивидуальных особенностей разных организаций, применение в национальном учете понятий и категорий, относящихся к международным стандартам, без разработки определенных методов их толкования. Можно выделить классификацию по следующим основным признакам:

- объекты квалифицированного мнения;
- способы реализации квалифицированного мнения;
- виды неопределенностей в системе законодательных актов национальной системы учета и отчетности.

Использование квалифицированного мнения необходимо рассматривать в следующих ситуациях: во время определения способов ведения бухгалтерского учета (отражается в учетной политике предприятия) и при раскрытии информации в бухгалтерской учете и отчетности (отражается в пояснительной записке). Непосредственно во время выбора вариантов ведения учета квалифицированное мнение специалиста должно основываться на принципах, для того чтобы получить финансовую отчетность, которая дает возможность ее заинтересованным пользователям получить качественную и объективную информацию о состоянии предприятия.

Грамотная и полная регламентация бухгалтерского учета позволит значительно ограничить возможности различных пониманий и применений разных подходов во время составления бухгалтерской отчетности. При этом введение строгого регулирования каждой конкретной ситуации может служить причиной ограничения права квалифицированных бухгалтеров на отражение своего собственного мнения, учет становится креативным. Креативный учет в нашем понимании – это учет, основанный на творческом подходе. Творческий подход является положительным, когда помогает развитию учетных методов и является отрицательным, когда приводит к обману и введению в заблуждение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности. Соблюдение профессиональных этических норм служит для того, чтобы обеспечить потребности общества в полной и качественной информации. Большинство профильных организаций (Международная Федерация бухгалтеров, Институт профессиональных бухгалтеров России и др.) разрабатывают и утверждают мето-

дологические основы поведения профессиональных бухгалтеров. В Кодексе этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов – членов Института профессиональных бухгалтеров России указаны такие основополагающие моральные принципы, как честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, профессиональное поведение [4].

Квалифицированный бухгалтер во время оказания своих услуг должен руководствоваться принципом честности, компетентности и работать с усердием. Качественные профессиональные услуги понимают под собой присутствие обоснованного суждения по формированию профессиональных знаний и навыков во время представления такой услуги.

*Библиографический список*

1. Бодяко, А. В. Консолидация плановой и отчетной информации для внутрикорпоративного контроля в предпринимательских структурах холдингового типа [Электронный ресурс] / А. В. Бодяко // Российский экономический интернет-журнал. – 2016. – № 3. – С. 4. – Режим доступа : <http://www.re-j.ru/archive/2016/3> (дата обращения : 18.06.2017).
2. Бодяко, А. В. Совершенствование нормативного регулирования финансовых аспектов деятельности организаций / А. В. Бодяко // Нефть, газ и бизнес. – 2016. – № 5. – С. 46–49.
3. Горлов, В. В. Теоретический анализ категориального аппарата управленческого учета [Электронный ресурс] / В. В. Горлов, Т. М. Рогулenco // Российский экономический интернет-журнал. – 2016. – № 4. – С. 50. – Режим доступа : <http://www.re-j.ru/archive/2016/4> (дата обращения : 19.03.2017).
4. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России (утв. Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Протокол № 09/-07 от 26.06.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.strategy-spb.ru/Koi-8/Proekt/Programma/fabriki\\_misli/statusi/СРР-Par1.htm](http://www.strategy-spb.ru/Koi-8/Proekt/Programma/fabriki_misli/statusi/СРР-Par1.htm) (дата обращения : 18.01.2017).
5. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs](https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs) (дата обращения : 18.01.2011).
6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (Одобрена приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Гарант» (дата обращения : 21.06.2017).
7. Мироненко, В. М. Взаимосвязи принципов корпоративного кредитования, бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля [Электронный ресурс] / В. М. Мироненко, Ю. В. Слиняков, Н. Л. Власов // Российский экономический интернет-журнал. – 2016. – № 3. – С. 17. – Режим доступа : <http://www.re-j.ru/archive/2016/3> (дата обращения : 18.01.2011).
8. Рассказова-Николаева, С. А. Управленческий учет : учет или управление / С. А. Рассказова-Николаева, Н. П. Кондраков // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 3. – С. 48–57.
9. Рогулenco, Т. М. / Информационные цели бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобализации экономики / Т. М. Рогулenco // В сборнике : Бухгалтерский учет, анализ и аудит : история, современность и перспективы развития. материалы X международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей ; под ред. Н. А. Каморджанова. – СПб. : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2015. – С. 24–25.
10. Соколов, Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 1991. – 400 с.
11. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Гарант» (дата обращения : 21.06.2017).
12. Rogulenko, T. Budgeting-based organization of internal control / T. Rogulenko, A. Bodiaco, V. Zelenov // International Journal of Environmental and Science Education. – 2016. – № 11. – Pp. 4104–4117.