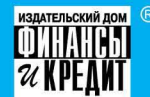


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 выпуск 15
АВГУСТ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, August
Issue 15

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Реферируется в ВИНТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружилловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева**, **И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова**, **Е.И. Попова**
Менеджмент качества **Е.И. Попова**, **А.В. Бажанов**
Корректоры **О.А. Ковалева**, **В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 12.07.2016
Выход в свет 16.08.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Дружилловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Направления дальнейшего реформирования нормативного регулирования учетной политики 2

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

Малиновская Н.В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности 17

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Дятлова А.Ф., Васькин Ф.И. Операционные и инвестиционные биологические активы: учет и отчетность (состояние, проблемы, решения) 31

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Бондарева С.А. Оценка стоимости и анализ совокупных персональных финансовых активов в России 47

International Accounting®

ISSUE 15
AUGUST 2016

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees

Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate ПИ № ФС77-65307
of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media

Previous Registration Certificate № 017854
of July 08, 1998 by the State Committee
of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klychova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**
Quality Management **Elena I. Popova**, **Andrey V. Bazhanov**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published August 16, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Druzhilovskaya T.Yu., Korshunova T.N. Areas for further reforming the regulatory controls over accounting policies 2

ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

Malinovskaya N.V. An analysis of corporate reporting of Russian companies for compliance with the integrated reporting principles 17

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Dyatlova A.F., Vas'kin F.I. Operating and investment biological assets: accounting and reporting. The current position, issues, solutions 31

FINANCIAL ACCOUNTING

Bondareva S.A. Valuation and analysis of total personal financial assets in Russia 47

НАПРАВЛЕНИЯ ДАЛЬНЕЙШЕГО РЕФОРМИРОВАНИЯ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ^а*, Татьяна Николаевна КОРШУНОВА^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

^б аспирантка кафедры бухгалтерского учета, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 27.04.2016
Принята в доработанном
виде 11.05.2016
Одобрена 18.05.2016

УДК 657: 336.717

JEL: M41

Аннотация

Тема. Предметом исследования являются проблемы, связанные с реформированием нормативного регулирования формирования учетной политики организаций.

Цели. Выработка рекомендаций по развитию указанного регулирования.

Методология. Исследование включает в себя критический анализ современного состояния регулирования формирования учетной политики, сопоставление различных научных точек зрения по проблемам формирования учетной политики организаций.

Результаты. Выявлены неурегулированные аспекты в области регламентации формирования учетной политики в системе российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Обоснованы подходы к дальнейшему развитию теоретических основ формирования учетной политики, а также необходимость введения в состав РСБУ нового положения по бухгалтерскому учету о профессиональном суждении бухгалтера как основы учетной политики. Предложены структура и содержание данного стандарта. Рекомендованы направления совершенствования нормативной базы при формировании учетной политики в ходе дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в России.

Применение. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферы применения в области бухгалтерского финансового учета.

Выводы. Направления дальнейшего реформирования в России бухгалтерского учета в сфере учетной политики организаций должны включать в себя развитие теоретических основ учетной политики и совершенствование нормативного регулирования при решении ее конкретных задач. В отечественную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета необходимо ввести отдельный стандарт, регламентирующий вопросы применения профессионального суждения бухгалтера как основы формирования учетной политики организации. В ряде случаев целесообразно введение в бухгалтерские стандарты регламентаций, уточняющих критерии выбора вариантов учета при формировании учетной политики.

Ключевые слова: учетная политика, реформирование, нормативное регулирование

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В научном обиходе есть немало публикаций, посвященных проблемам учетной политики. И это не удивительно: последняя оказывает значительное влияние на формирование показателей отчетности организаций, от ее достоверности во многом зависит принятие пользователями экономических решений в отношении компаний. Вместе с тем в нормативном регулировании учетной

политики сохраняется немало нерешенных и дискуссионных вопросов.

Эту дискуссионность отражают и современные научные труды российских и зарубежных ученых. Например, в работе В.Г. Гетьмана, У.Ю. Блиновой и Л.Н. Герасимовой [1] характеризуются проблемы формирования учетной политики организаций в условиях модернизации российской экономики.

М.И. Кутер, М.М. Гурская и Ж.Л. Комкова рассматривают влияние выбора методов учета на систему финансовых показателей организаций [2]. Г.Ю. Касьянова [3] и Н.П. Кондраков [4] отмечают особенности формирования учетной политики для целей бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета. А.С. Кутепов рассматривает проблемы формирования учетной политики при ведении сегментного учета¹. Т.Г. Шешукова и О.А. Воробьева раскрывают вопросы формирования учетной политики по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)².

Значительное количество трудов, к числу которых относятся, например, работы [5–7]³, посвящено разнообразным аспектам применения профессионального суждения при формировании учетной политики. Немало публикаций, среди которых статьи [8, 9]⁴, поднимают проблемы учета изменений в учетной политике.

Влияние выбора вариантов квалификации и оценки влияния объектов учета на отчетные показатели изучаются в работах, посвященных формированию отчетности организаций [10–15]. Различные стороны учетной политики и ее регулирования раскрываются также в зарубежных научных источниках [16–18]⁵.

¹ Кутепов А.С. Учетная политика организации для целей ведения сегментарного учета // Всё для бухгалтера. 2014. № 4. С. 18–25.

² Шешукова Т.Г., Воробьева О.А. Отдельные аспекты формирования учетной политики по МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 5. С. 24–32.

³ Слободняк И.А. О профессиональном суждении при формировании информации по бухгалтерской управленческой отчетности: некоторые рекомендации // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 31–37.

⁴ Дорохова А.И. Как внести изменения в учетную политику в соответствии с МСФО. URL: <http://grossbuhp.kz/article/show/6384>; Авдеев В.И. Изменение и дополнение учетной политики // Аудит и налогообложение. 2014. № 1. С. 8–13; Лопатина А.М. Дополнение, изменение и раскрытие учетной политики // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 11. С. 9–15.

⁵ Barth M., Landsman W. How did Financial Reporting Contribute to the Financial Crisis? 2010. March. URL: <http://www.bde.es/investigador/papers/siel007.pdf>

Сказанное в совокупности указывает на необходимость дальнейшего развития учетной политики организаций и ее нормативного регулирования. В данной статье будут рассмотрены возможные направления улучшения регламентаций в этой области в ходе реформирования бухгалтерского учета в России.

Полагаем, прежде всего совершенствование нормативного регулирования учетной политики должно включать следующие направления:

- дальнейшее развитие теоретических основ учетной политики;
- совершенствование регламентаций по ее формированию в отношении учета конкретных объектов и хозяйственных операций;
- выработку рекомендаций по формированию учетной политики в практической деятельности организаций.

Рассмотрим перспективы дальнейшего развития теоретических основ учетной политики.

Нормативное регулирование любого объекта или аспекта учета должно начинаться с выстраивания четкого понятийного аппарата, связанного с данным объектом или аспектом. Следует признать, что современная российская система нормативных документов в области бухгалтерского учета содержит определение понятия «учетная политика».

К нормативным документам, содержащим такое определение, относятся Федеральный закон «О бухгалтерском учете»⁶, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации⁷ и Положение по бухгалтерскому

⁶ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

⁷ Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

учету (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации» (далее – ПБУ 1/2008)⁸.

Однако проведенное нами исследование, результаты которого были опубликованы, подтвердило отсутствие единства определений в указанных стандартах и недостаточность условий, входящих в данные дефиниции, для характеристики экономической сущности понятия «учетная политика».

Мы привели в исследовании примеры неодинакового понимания сущности учетной политики в различных научных источниках. Это стало возможным ввиду отсутствия исчерпывающего определения названного понятия в системе российских стандартов бухгалтерского учета.

Была предложена авторская трактовка понятия «учетная политика» в сфере бухгалтерского (финансового) учета: это совокупность принципов, методов, способов, приемов учета, выбранных организацией из перечня допустимых соответствующими нормативными документами по бухгалтерскому (финансовому) учету или разработанных организацией самостоятельно в случае отсутствия необходимых регламентаций в целях формирования достоверности информации о деятельности организации.

В упомянутой публикации обоснованы и преимущества приведенного определения. Полагаем, что его можно использовать для трактовки понятия «учетная политика» в системе российских бухгалтерских стандартов.

Если говорить о том, в каком документе следует представить данное определение, то оно обязательно должно содержаться в ПБУ 1/2008 как основном стандарте, посвященном формированию учетной политики, но кроме этого может быть приведено и в других отечественных бухгалтерских стандартах.

Главное заключается в том, чтобы определения, представленные в разных

стандартах, были одинаковыми и не приводили к упомянутым разночтениям. Полагаем также, что несмотря на то, что учетная политика организации формируется не только в рамках бухгалтерского (финансового) учета, но и в рамках налогового учета, в системе нормативных документов по бухгалтерскому (финансовому) учету должно быть сформулировано определение учетной политики именно для такой разновидности учета. Иначе создавалось бы впечатление о слиянии этих двух видов учета, что противоречило бы основной тенденции развития бухгалтерского учета, заключающейся в его разделении на независимые составляющие: бухгалтерский (финансовый) и налоговый учет.

Это, однако, никак не противоречит тому, что в деятельности организаций приказ об учетной политике будет одновременно содержать регламентации, касающиеся вариантов учета как для бухгалтерского (финансового), так и для налогового учета. Просто определение учетной политики для налогового учета должно содержаться не в стандартах по бухгалтерскому (финансовому) учету, а в Налоговом кодексе РФ.

В рамках развития теоретических основ учетной политики следует, по нашему мнению, упорядочить в нормативных документах по бухгалтерскому учету принципы формирования учетной политики. Как показали проведенные исследования⁹, перечисленные в ПБУ 1/2008 допущения и требования к учетной политике не содержат исчерпывающего перечня принципов, необходимых для обеспечения достоверного представления информации о деятельности организации при формировании учетной политики.

Так, в регламентированном ПБУ 1/2008 перечне отсутствуют такие принципы, как обеспечение уместности информации, ее надежности, нейтральности и достоверности. Кроме того, представленный перечень

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

⁹ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2–16.

значительно отличается от приведенного в системе МСФО, что подробно обосновано в указанной публикации авторов.

Вместе с тем сближение с регламентациями МСФО является основой реформирования российского бухгалтерского учета, и приведение в соответствие международным требованиям принципов формирования учетной политики могло бы в значительной степени способствовать сближению отечественных и зарубежных позиций. Полагаем, что размещение регламентации принципов учетной политики в системе РСБУ можно сохранить в ПБУ 1/2008 с учетом указанного сближения содержания этих регламентаций и принципов учетной политики в системе МСФО.

Существенным отличием российских бухгалтерских стандартов от МСФО является отношение к такой важнейшей категории, как профессиональное суждение бухгалтера.

Как следует из многочисленных научных работ [5, 6, 8]¹⁰, применение профессионального суждения бухгалтера пока не стало обычной практикой учета, а регламентации этого явления в системе РСБУ имеют явные упущения. Ввиду недостаточной изученности и непривычности для отечественного бухгалтера этого аспекта учета полагаем необходимым разработать и включить в систему российских бухгалтерских стандартов отдельный документ, посвященный профессиональному суждению.

Отметим сразу же, что в этом отношении структура российских ПБУ будет отличаться от системы МСФО, в которой нет отдельного

стандарта, посвященного профессиональному суждению.

Однако реформирование российского бухгалтерского учета не предполагает прямого копирования международных стандартов, и в отношении профессионального суждения стоит, на наш взгляд, сделать это структурное отступление от системы МСФО.

Практически в каждом международном стандарте есть регламентации, требующие применения к тем или иным аспектам учета профессионального суждения бухгалтера. Оно является основой формирования учетной политики в соответствии с МСФО.

Вместе с тем интернациональные регламентации отражают и сложившуюся достаточно давно практику применения профессионального суждения бухгалтера во многих крупных зарубежных компаниях. Поэтому регламентации международных стандартов в отношении профессионального суждения накладываются на вполне привычные для зарубежных бухгалтеров действия.

С началом перехода России к рыночной экономике в 1990-е гг. в отечественные нормативные документы по бухгалтерскому учету вошли вариантность методик и, как следствие, необходимость выбора соответствующего варианта бухгалтером. Исследование российской практики показывает сохраняющиеся проблемы применения профессионального суждения в деятельности организаций. Именно поэтому авторы считают такой необходимой для российского учета разработку отдельного стандарта, посвященного вопросам применения профессионального суждения.

Такой документ (например, ПБУ «Профессиональное суждение бухгалтера») мог бы иметь следующую структуру.

Первый раздел должен содержать формулировку цели стандарта, четкое определение понятия «профессиональное суждение», указание сферы его применения в учете. При этом оно должно быть увязано с

¹⁰ Губайдуллина А.Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 13–21; Панкова С.В., Саталкина Е.В.

Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. С. 16–23; Слободняк И.А.

О профессиональном суждении при формировании информации по бухгалтерской управленческой отчетности: некоторые рекомендации // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 31–37.

формированием учетной политики в бухгалтерском (финансовом) учете.

В данном разделе должно содержаться указание на то, что стандарт устанавливает правила формирования профессионального суждения бухгалтера организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Далее можно представить определение профессионального суждения. Полагаем, что дефиниция может быть сформулирована следующим образом: *под профессиональным суждением бухгалтера понимается мнение профессионального бухгалтера относительно способов ведения бухгалтерского учета, которое необходимо в тех случаях, когда для учета и отражения в отчетности объектов и фактов хозяйственной деятельности нужно учесть специфику конкретной организации и ее деятельности.*

В первом разделе должна быть указана и цель применения профессионального суждения – обеспечение достоверности информации в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Второй раздел может быть посвящен классификации ситуаций в учете, связанных с применением профессионального суждения бухгалтера. Примером такой классификации может быть группировка, предложенная авторами ранее¹¹.

Отметим, что данная классификация представлена четырьмя группами ситуаций.

Ситуации типа «А» предполагают однозначный выбор варианта учета на основе соответствующих указаний в нормативных документах.

Ситуации типа «Б» подразумевают выбор варианта учета на основе профессионального суждения из ограниченного перечня допустимых вариантов, регламентированного в нормативных документах.

Ситуации типа «В» предполагают выбор варианта учета на основе профессионального суждения из диапазона значений, установленного в нормативных документах.

Ситуации типа «Г» имеют место в случае прямой отсылки в нормативных документах к профессиональному суждению бухгалтера в отношении выбора того или иного значения или варианта учета.

В упомянутой статье авторами было представлено подробное обоснование рекомендованной классификации.

В третьем разделе стандарта необходимо сформулировать принципы применения профессионального суждения, среди которых в обязательном порядке должно быть требование обеспечения достоверности информации в учете и отчетности. Именно это должно быть основным критерием выбора тех или иных способов учета на основе профессионального суждения.

К принципам применения профессионального суждения можно отнести также:

- приоритет содержания перед формой;
- непротиворечивость;
- нейтральность;
- объективность;
- рациональность;
- обеспечение надежности информации;
- обеспечение ее полноты.

Четвертый раздел ПБУ «Профессиональное суждение бухгалтера» должен быть посвящен методике применения. Обратим внимание, что некоторые подходы к этой методике можно использовать из регламентаций МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»¹².

¹¹ Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 24. С. 2–15.

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Например, ст. 11 МСФО (IAS) 8 рекомендует при вынесении профессионального суждения рассматривать такие источники, как требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы, а также определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в Концептуальных основах МСФО.

В статье 12 МСФО (IAS) 8 указывается на то, что при вынесении профессионального суждения руководство организации может также рассматривать самые последние по времени нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, а также прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат международным стандартам и Концептуальным основам МСФО.

Вместе с тем полагаем, что в отечественном стандарте, посвященном применению профессионального суждения, представленные в МСФО регламентации следует значительно развить и детализировать. Полагаем, что для этого можно использовать методику, основанную на рекомендованной для второго раздела классификации ситуаций, в которых применяется профессиональное суждение.

Отметим, что методика подробно изложена авторами в указанной ранее статье. Целесообразно также представить в стандарте примеры, иллюстрирующие походы к применению профессионального суждения для выбора того или иного способа учета. Данные примеры также приведены в упомянутой статье.

Пятый раздел ПБУ «Профессиональное суждение бухгалтера» должен содержать требования к раскрытию информации о применении профессионального суждения в отчетности организации. К такой информации могут относиться указания о ситуациях, в которых применялось профессиональное суждение, а также обоснования выбора того или иного варианта учета.

Развитие теоретических основ учетной политики нужно продолжать параллельно с дальнейшим улучшением регламентаций по ее применению в конкретных ситуациях, связанных с учетом тех или иных объектов и аспектов. Для этого нужно ввести в действующие положения по бухгалтерскому учету детализированные регламентации по выбору того или иного способа учета при формировании учетной политики. Приведем некоторые примеры таких ситуаций.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»¹³ (далее – ПБУ 6/01) и «Методические указания по учету основных средств»¹⁴ предоставляют организациям возможность применения четырех способов амортизации таких объектов. Выбор конкретного способа закрепляется организацией в ее учетной политике.

Полагаем, что было бы целесообразно в самих указанных нормативных документах ввести хотя бы некоторые ориентиры для данного выбора. Конечно, можно сказать, что он определяется на основе профессионального суждения, применяемого организацией при формировании учетной политики.

Но обратим внимание, что само понятие профессионального суждения пока не применяется в ПБУ 1/2008, регулирующем формирование учетной политики. Следствие этого – ни в одном нормативном документе не указан критерий выбора варианта учета. В частности, в приведенном примере способа амортизации объектов основных средств. В итоге выбор любого способа будет соответствовать регламентациям ПБУ 6/01, и ни одна аудиторская проверка не сможет усмотреть в такой ситуации никакой недостоверности независимо от того, будет ли выбранный способ амортизации основных средств соответствовать схеме потребления экономических выгод от них.

¹³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

¹⁴ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

Аналогична ситуация с начислением амортизации нематериальных активов. Вместе с тем если бы в соответствующих российских стандартах (ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»¹⁵) было введено разъяснение критериев выбора того или иного способа амортизации объектов, нацеленного на формирование достоверной информации, то ничем не обоснованной произвольности (и тем более фискальной направленности) в этом выборе у организации не было бы.

Еще одним подтверждением необходимости наличия уточняющих рекомендаций относительно выбора вариантов учета могут служить такие ситуации, когда в нормативных документах критерии выбора разрешенных вариантов учета не являются очевидными.

Возьмем, например, регламентации ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ 5/01)¹⁶ об оценке выбывающих запасов. Полагаем, что даже если допустить, что организация твердо придерживается формирования достоверной информации в учете и отчетности, не очевидно, какой именно способ (средней себестоимости или ФИФО¹⁷) в наибольшей степени способствует достижению этой цели.

Чтобы выбор способа оценки выбывающих запасов в учетной политике не был произвольным, следовало бы уточнить в ПБУ 5/01 критерии выбора одного из двух разрешенных способов. Полагаем, что для регламентации таких критериев можно

¹⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007: приказ Минфина России от 07.12.2007 № 153н.

¹⁶ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н.

¹⁷ ФИФО (от англ. First-In-First-Out, FIFO) – метод бухгалтерского учета товарно-материальных запасов по цене первой поступившей или изготовленной партии. Применение этого метода приводит к тому, что запасы на конец периода оцениваются по их фактической себестоимости, а в себестоимости реализованной продукции учитываются цены наиболее ранних закупок. В условиях роста цен чистая прибыль предприятия оказывается завышенной.

использовать методики, рекомендованные в работах современных ученых [18]¹⁸.

Считаем, что в условиях, когда на практике нет достаточного опыта применения профессионального суждения при формировании учетной политики, к разъяснению в соответствующих нормативных документах критериев выбора вариантов учета конкретных объектов и хозяйственных операций следует отнестись с максимальным вниманием. И в этом отношении российские бухгалтерские стандарты могут содержать большее число разъяснений, чем международные аналоги.

Обратим также внимание на то, что данные критерии отнюдь не будут сужать сферу применения профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики, поскольку само принятие решения о применении данных критериев к конкретным ситуациям останется в сфере действий бухгалтера. Введение же рекомендуемых разъяснений позволит в лучшей степени оттенить экономическую сущность вариантов учета, их особенности и отличительные свойства, что в свою очередь позволит минимизировать ситуации случайного и необоснованного применения того или иного способа учета.

Для совершенствования регламентаций по формированию учетной политики необходимо принятие определенных новаций еще в одной сфере, касающейся соотношения требований к учету в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете.

Хотя в данной статье авторы говорят о реформировании законодательства именно в бухгалтерском (финансовом) учете, нельзя сбрасывать со счетов тот факт, что на практике действия бухгалтера при выборе вариантов бухгалтерского финансового учета тесно связаны с вариантами, которые выбираются

¹⁸ Дусаева Е.М., Карагодин Д.А. К вопросам оценки и методов списания запасов на затраты производства по российским и международным стандартам // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 15. С. 13–21; Дружиловская Э.С. Методика оценки запасов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 7. С. 16–25.