

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



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2017** ТОМ 20  
Выпуск 12

## International Accounting®

A peer reviewed analytical and practical journal  
Volume 20, Issue 12  
2017, June

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
До января 2016 выходил 48 раз в год\*  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:  
– экономические науки (08.00.00)  
– юридические науки (12.00.00)  
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)  
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 и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111411, 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

## 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**  
Зам. ген. директора по производству **А.А. Клюкин**

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

Зам. главного редактора  
**А.В. Бажанов**, 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. Дружиловская**, 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**  
Перевод **Н.А. Шагалова**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**  
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

## Подписка

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

Подписано в печать 23.06.2017  
Выход в свет 28.06.2017  
Валовый (сквозной) номер 426  
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

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

### ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Алдарава Т.М., Никифорова В.В.* Влияние категорий «существенность» и «достоверность» на формирование профессионального суждения бухгалтера 672

### ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Моисеева Н.С., Кожина Т.В.* Учет и управление рисками коммерческой организации 686

### УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Самусенко С.А.* Современные теории управленческого учета в работах зарубежных авторов 705

### УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

*Иванова М.Д.* Классификация природоохранных затрат в системе бухгалтерского учета 721

\* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

# International<sup>®</sup> Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

**2 issues per month**

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year\*

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 in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling 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 and Publisher

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

## Editorial

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

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

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

## Deputy Editors

**Andrey V. Bazhanov**, 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  
**Tatyana Yu. Druzhilovskaya**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Guzaliya S. Klyuchova**, 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  
**Tatyana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, 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**  
Translation **Natalia A. Shagalova**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**  
Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**  
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue

Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published June 28, 2017. Circulation 1 170

## 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

### PRINCIPLES OF ACCOUNTING

*Aldarova T.M., Nikiforova V.V.* The impact of Materiality and Reliability categories on accountant's professional judgment formation 672

### TRANSFORMATION OF NATIONAL REPORTING

*Moiseeva N.S., Kozhinova T.V.* Accounting and risk management of the commercial organization 686

### MANAGERIAL ACCOUNTING

*Samusenko S.A.* Modern managerial accounting theories in works by foreign authors 705

### COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

*Ivanova M.D.* Classification of environmental costs in the accounting system 721

\* For information on the journal publication frequency change please visit: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

**ВЛИЯНИЕ КАТЕГОРИЙ «СУЩЕСТВЕННОСТЬ» И «ДОСТОВЕРНОСТЬ»  
НА ФОРМИРОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА**Татьяна Мэлсовна АЛДАРОВА<sup>а\*</sup>, Виктория Васильевна НИКИФОРОВА<sup>б</sup>

<sup>а</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» факультета экономики и управления, Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация  
aldarova\_t@inbox.ru

<sup>б</sup> магистрант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» факультета экономики и управления, Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация  
office@esstu.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Получена 06.04.2017  
Получена в доработанном  
виде 11.04.2017  
Одобрена 22.05.2017  
Доступна онлайн 28.06.2017

УДК 657

JEL: M41

<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.672>**Аннотация**

**Предмет.** Выражение профессионального суждения – это сложная сторона деятельности бухгалтера, требующая не только наличия соответствующей квалификации, но и разработки комплекса методологических решений, касающихся оценки значимых фактов хозяйственной жизни организации для обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях.

**Цели и задачи.** Выявление взаимосвязи категорий «существенность», «достоверность» и «профессиональное суждение бухгалтера», а именно – каким образом «существенность» и «достоверность» оказывают влияние на процесс формирования профессионального суждения бухгалтера. Исходя из поставленной цели, необходимо сформулировать следующие задачи: проанализировать различные трактовки понятия «профессиональное суждение бухгалтера»; предложить авторский подход к содержанию категории «профессиональное суждение бухгалтера»; выявить формальный подход к применению существенности для обеспечения достоверности информации; выявить и попытаться оценить влияние категорий «существенность», «достоверность» на профессиональное суждение бухгалтера.

**Методология.** Методика исследования включает анализ, сравнение, систематизацию и обобщение современной научной литературы по теме исследования.

**Результаты.** В статье раскрыты различные трактовки термина «профессиональное суждение бухгалтера». Авторы предлагают свое понимание этой категории, что позволило разработать схему, раскрывающую влияние категорий «достоверность», «существенность» на профессиональное суждение бухгалтера. Авторы считают, что это будет способствовать закреплению категории «профессиональное суждение бухгалтера» в федеральных стандартах бухгалтерского учета.

**Выводы.** Исследование различных трактовок термина «профессиональное суждение бухгалтера» позволило выявить отсутствие прямого определения данного понятия в российских нормативных документах. Установлено, что только вероятностно-качественная оценка существенности обеспечит содержательную достоверность бухгалтерской отчетности, а не только формальную.

**Ключевые слова:**

профессиональное суждение,  
бухгалтер, существенность,  
достоверность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

В условиях цифровой экономики профессия «бухгалтер», по мнению экспертов, будет постепенно исчезать, заменяясь роботизированной техникой с соответствующим программным обеспечением. Считаем, что бухгалтер высокой квалификации, способный выражать профессиональное суждение о существенных фактах хозяйственной жизни, которые, в свою очередь, должны достоверно отражаться в финансовой отчетности, не может быть заменен никакими прогрессивными технологиями. Поскольку именно профессиональный бухгалтер формирует свое суждение с учетом анализа

множества факторов, в том числе определенных количественных и, зачастую, качественных характеристик информации, формируемой и представляемой в отчетности.

В настоящее время профессия «бухгалтер» становится все менее механической и более свободной, творческой. Если раньше главный бухгалтер был просто счетоводом, то теперь у него более обширная область деятельности: он составляет учетную политику, которая больше всего подойдет организации, анализирует состояние предприятия и непосредственно участвует в разработке разнообразных управленческих решений. Теперь он всегда должен иметь свой взгляд на бухгалтерский учет и собственное суждение по любому факту хозяйственной жизни экономического субъекта.

Российский бухгалтерский учет переживает очень нелегкий и в то же время интересный процесс реформирования и перехода на международные стандарты. Одной из главных тенденций такого процесса является четкое разграничение правил и требований, предъявляемых к бухгалтерскому и налоговому учету. В связи с этим в каждой организации, ведущей бухгалтерский учет, должны быть организованы две системы учета, которые, в основном, представляют собой два параллельных направления, иногда пересекающихся между собой в точках признания тех или иных доходов и расходов. Все это приводит бухгалтера к необходимости оценивать объекты бухгалтерского учета с точки зрения инвесторов и выгодоприобретателей, которых, в свою очередь, мало интересует своевременность и полнота начисления уплаты налогов и сборов в бюджет. А ведь именно в последнем заинтересованы, с одной стороны, руководители организаций, а с другой – контролирующие органы. Известно, что вопросы налогообложения достаточно жестко регламентированы в российском законодательстве. В связи с этим, не все бухгалтеры способны сформировать свое профессиональное суждение о прошлых, настоящих и будущих фактах хозяйственной жизни как объектах бухгалтерского учета, и не потому, что у них мало опыта или знаний,

а из-за того, что они привыкли во всем полагаться на нормативные документы. В то же время все документы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета в нашей стране, не способствуют внедрению термина «профессиональное суждение» в деятельность российских бухгалтеров. В этом-то и состоит главная проблема – категория «профессиональное суждение бухгалтера» не закреплена в федеральных стандартах бухгалтерского учета.

Выражение профессионального суждения – это очень «размытая» и сложная сторона деятельности бухгалтера. Не так-то просто сформировать свое профессиональное мнение при оценке того или иного факта хозяйственной жизни, а потом грамотно обосновать и отстаивать это мнение перед различными заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, чтобы в конце получить наиболее достоверную информацию с учетом ее существенности.

Что же такое суждение? Суждение – форма мышления, в которой что-либо утверждается или отрицается о существовании объектов, связях между объектом и его свойствами или об отношениях между объектами<sup>1</sup>. Можно сказать, что это высказывание, мнение, которое показывает отношение говорящего к объекту суждения, является неотъемлемым элементом всякого познания. На первый взгляд достаточно иметь хотя бы приблизительное понятие об объекте суждения, чтобы его познать. Однако суждение – это выводы о состоянии объекта с построением доказательств. Чтобы суждение было объективным, необходимо понятия об объекте рассматривать во взаимосвязи между собой. Только так возможно познать объект и, соответственно, судить о нем. Стоит отметить, что взаимосвязь понятий об объекте имеется только на момент суждения о нем. Поэтому бухгалтер, формируя профессиональное суждение о том или ином факте хозяйственной жизни, который имел место в прошлом, оценивает его существенность в настоящем с учетом прошлых событий, чтобы обеспечить

<sup>1</sup> Формальная логика / отв. ред. И.Я. Чупахин, И.Н. Бродский. Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1977. 356 с.

реальную достоверность бухгалтерской отчетности в интересах ее пользователей, которые, в свою очередь, после составления и представления будут анализировать ее в будущем.

В то же время не у каждого бухгалтера есть свое собственное суждение. Ключевым словом является «собственное», так как, в основном, бухгалтеры просто принимают оценки и суждения об объектах бухгалтерского учета, сформированные только на основе требований нормативных документов, как правильные и объективные. Недостаточно просто знать положения Федерального закона и ПБУ, стоит лучше изучить ситуацию со всех сторон и выразить свое профессиональное суждение, которое наилучшим образом подойдет при оценке конкретного факта хозяйственной жизни.

В *табл. 1* приведены различные трактовки термина «профессиональное суждение».

В результате анализа приведенных трактовок данного термина можно обобщить их следующим образом. «Профессиональное суждение бухгалтера» – это обоснованное мнение квалифицированного бухгалтера о фактах хозяйственной жизни, имеющих неоднозначную нормативную трактовку, сформированное в условиях неопределенности в целях составления достоверной бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях.

Профессиональное суждение бухгалтера рассматривается с разных ракурсов, но в качестве основы выступают знания, опыт и квалификация бухгалтера [12], принимающего решения в условиях неопределенности в отношении «нестандартных» ситуаций. В этом смысле профессиональное суждение можно рассматривать как необходимую среду для развития творческого подхода к бухгалтерскому учету и реализации концепции достоверного и добросовестного взгляда [13]. В научном сообществе еще не выработан комплексный подход к применению профессионального суждения бухгалтером [14]. Следует отметить, что использование

профессионального суждения может существенно повлиять на показатели финансовой отчетности и, как следствие, на решения заинтересованных пользователей<sup>2</sup>. Изучению данного вопроса посвящено достаточное количество статей (см. *табл. 1*), поскольку современные бухгалтеры применяют профессиональное суждение достаточно широко: при формировании учетной политики, в процессе учета внеоборотных и оборотных активов, оценочных и арендных обязательств, создания и использования оценочных резервов и т.д. Данные показатели являются существенными; их пропуск или искажение влияет на достоверность бухгалтерской отчетности, вводя пользователей в заблуждение. Оценка того, какой показатель является существенным, информацию о котором необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности, также является областью профессионального суждения бухгалтера. Выявление взаимосвязи между объектами профессионального суждения и показателями бухгалтерской отчетности является актуальной проблемой в научном сообществе<sup>3</sup>.

После изучения всевозможных определений понятия «профессиональное суждение бухгалтера» различных авторов мы предлагаем свое понимание данного термина. Итак, профессиональное суждение бухгалтера – это обоснованный и квалифицированный, но в то же время собственный взгляд бухгалтера на неоднозначно трактуемый существенный факт хозяйственной жизни, который имел место в прошлом, и который оценивается в настоящем с учетом прошлых событий с целью обеспечения пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией для принятия ими действенных управленческих решений в будущем.

Изучая международный опыт, можно сказать, что в США в эту категорию, помимо суждения бухгалтеров, могут также войти и суждения аудиторов, так как там аудиторы и бухгалтеры вместе составляют одну профессию –

<sup>2</sup> Штефан М.А., Ковина А.К. Профессиональные оценки в бухгалтерском учете и отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 18. С. 23–33.

<sup>3</sup> Там же.

профессиональный бухгалтер [15]. Это и отличает нашу страну от других стран – в России у аудитора и бухгалтера взаимосвязь практически отсутствует.

Профессиональное суждение в российском бухгалтерском учете имеет место, но оно не столь широко распространено как в международной практике, так как российские бухгалтеры не могут отвыкнуть от традиций советского учета, когда вся учетная система была строго регламентирована. Кроме того, в российских нормативных актах нет и прямого определения понятия «профессиональное суждение», существует только косвенное.

Так, вспомним уже не действующий Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором вскользь затрагивалась категория «профессиональное суждение бухгалтера», а именно указывалась возможность отклонения от правил бухгалтерского учета в случаях, когда они, по мнению бухгалтера, не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, и это отклонение от правил нужно обосновать в пояснениях к бухгалтерской отчетности<sup>4</sup>. Это значит, что бухгалтер мог, опираясь на свое профессиональное суждение, отступить от правил и требований нормативных документов и поступить так, как он считает более верным. Данный закон с 1 января 2013 г. утратил свою силу, и в действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ эта норма отсутствует<sup>5</sup>.

Косвенное упоминание о профессиональном суждении также можно встретить в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Этот документ устанавливает, что в исключительных случаях (например, при национализации имущества) организация может не следовать правилам данного ПБУ, если они не позволяют достоверно и полно

отразить финансовое положение и финансовые результаты деятельности данной организации, и эти отступления от правил с указанием причин должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах<sup>6</sup>. С одной стороны, бухгалтер может использовать свое профессиональное суждение для более достоверного отражения финансового положения организации в отчетности. Но с другой стороны, в ПБУ 4/99 не указывается, при каких еще «исключительных случаях», кроме национализации имущества, возможно отступление от правил этого ПБУ.

Итак, в российском учете имеется место для категории «профессиональное суждение бухгалтера», но существует огромная преграда для развития своего мнения российскими бухгалтерами в виде отсутствия определенных границ для использования этой категории в процессе формирования достоверной бухгалтерской отчетности.

Если сравнивать бухгалтерский учет в России и учет в других странах по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО), то можно увидеть, что МСФО более серьезно относятся к термину «профессиональное суждение», нежели российские стандарты бухгалтерского учета. Например, согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при разработке учетной политики руководство организации должно использовать собственное суждение для более полного, надежного и достоверного отражения информации, опираясь на существующие нормативные документы.<sup>7</sup> В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» прописано, что при определении наилучшего способа представления информации

<sup>6</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н.

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015), п. 10–12.

<sup>4</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (последняя редакция).

<sup>5</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция).

в финансовой отчетности нужно опираться на профессиональное суждение бухгалтера.<sup>8</sup>

Конечно, правила, регламентирующие бухгалтерский учет, в ПБУ и МСФО очень схожи, но все же именно МСФО предоставляют больше свободы при классификации и оценке различных фактов хозяйственной жизни. Другими словами, можно выявить своеобразный парадокс: МСФО не устанавливают жестких ограничений при отражении разнообразных фактов хозяйственной жизни, однако, при таком подходе достоверность бухгалтерской отчетности обеспечивается в большей мере.

В российских нормативных документах полная и достоверная бухгалтерская отчетность определяется как отчетность, которая сформирована по правилам, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету.<sup>9</sup> Данная нормативно-правовая трактовка предполагает, что любая отчетность, составленная по требованиям нормативных документов, обладает такими качествами, как полнота и достоверность. По нашему мнению, это определение ошибочное и может ввести в заблуждение и составителей, и пользователей бухгалтерской отчетности.

Во-первых, термины «полнота» и «достоверность» относительны. Поскольку круг пользователей отчетности многообразен и широк, затруднительно одновременно удовлетворить все их интересы полной и достоверной информацией исходя из принципа нейтральности. Для одной группы пользователей существует один критерий достоверности и полноты, а для другой – совсем иной критерий, например, сопоставимости.

Во-вторых, не всегда полностью собранная информация достоверно отражает реальное положение дел организации. Поскольку

с математической точки зрения достоверность определяется как степень вероятности наступления того или иного события [16], то абсолютной достоверности не существует. Следовательно, в отчетности содержится относительно достоверная информация с предельно допустимым уровнем искажений. Еще в 20-е гг. прошлого века А.П. Рудановский утверждал, что те или иные учетные показатели относительны. Например, по его мнению, себестоимость – это не что иное, как математическое ожидание и должна рассматриваться именно в духе допустимых (вероятных) отклонений [17].

Поэтому разобраться с полнотой и достоверностью информации, т.е. определить их границы, поможет бухгалтеру его профессиональное суждение. Однако определение, данное в ПБУ, делает бесполезным применение профессионального суждения в бухгалтерском учете. Поскольку возникает разумный вопрос: зачем бухгалтеру формировать свое мнение для более достоверного отражения в учете фактов хозяйственной жизни, если можно просто выполнить все требования нормативно-правовых актов и также считать, что отчетность является достоверной?

Если вновь обратиться к международной учетной теории и практике, то в разных странах достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется по-разному. Так, в Великобритании она связана с концепцией «достоверный и добросовестный взгляд», которая закреплена в законодательных актах и связана с аудиторским заключением. Согласно этому подходу организация должна отклониться от принятых нормативных требований, если они не позволяют точно и объективно представить имущественное положение в отчетности [18]. Кроме того, достоверность рассматривается как приоритет содержания перед формой, однако, что считать содержанием, а что формой, зависит от того, кому дано на это право, т.е. носит субъективный характер. Анализируя данную трактовку, можно сказать, что очень многое зависит от профессионального суждения бухгалтера, которое, в отличие от России, широко

<sup>8</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017), п. 51–52.

<sup>9</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н.



применяется в международной практике. Именно профессиональное суждение позволяет оценить прошлые, настоящие и будущие факты хозяйственной жизни в соответствии с требованием приоритета содержания над формой, т.е. обеспечить достоверность не формальную (только следование требованиям нормативных актов), а достоверность содержательную.

Следовательно, необходимо разделять достоверность на две составляющие – достоверность как неукоснительное следование требованиям нормативных актов (достоверность формальная), и достоверность как характеристика информации, которая отражает истинные результаты деятельности организации (достоверность содержательная). Первое понятие достоверности абсолютно не затрагивает категорию «профессиональное суждение бухгалтера», а второе же понятие должно быть полностью взаимосвязано с профессиональным суждением. Ведь целью формирования суждения бухгалтера является достоверное отражение фактов хозяйственной жизни организации.

При выявлении взаимосвязи профессионального суждения и достоверности важную роль играет понятие «существенность». Данная категория занимает очень высокое положение в системе бухгалтерского учета. Без нее весь учет был бы более громоздким, занимал бы много времени, да и вообще бухгалтер напоминал бы просто счетную машину. Существенность является одной из основополагающих качественных характеристик бухгалтерской информации. Так, В.Я. Соколов определяет существенность, как качественную, неизмеримую количественно характеристику возможности информации повлиять на решение ее пользователя [19]. В то же время, при рассмотрении существенности выделяют принцип относительности, т.е. все учетные данные носят не абсолютно точный, а условно точный характер<sup>10</sup>. При этом разные данные имеют различную степень вероятности. Любой пользователь бухгалтерской информации должен понимать всю ее

относительность, не считая ее абсолютно истинной. Но эта информация должна быть достаточной и достоверной для принятия экономического решения. Существенность – это отражение неопределенности, случайности и вероятности внутренних характеристик экономических процессов<sup>11</sup>. Соблюдение принципа существенности еще не означает, что бухгалтерская отчетность в полной мере будет отвечать требованию достоверности. Только соблюдение баланса между качественными характеристиками позволит реализовать основное предназначение отчетности – достоверное отражение информации о финансовом положении организации. Относительная важность характеристик в различных случаях – это дело профессионального суждения бухгалтера [20]. Категорию «существенность» можно определить как вероятностную меру, позволяющую пользователю информации оценить вероятность наступления того или иного события.

Таким образом, существенность в бухгалтерском учете – это вероятностная характеристика учетной информации, влияющая на принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности.

При определении существенности важно помнить, что данное понятие в бухгалтерском учете, прежде всего, является характеристикой качественной, а потом уже количественной. Только в этом случае на основании существенности бухгалтер сможет достоверно отразить информацию в бухгалтерском учете. Это является еще одной проблемой бухгалтерского учета в нашей стране, где существенность является только количественным показателем – процентом от общей суммы. Качественными показателями, которые необходимо учитывать при оценке существенности, могут быть вид деятельности и масштабы бизнеса, деловая конъюнктура, конкурентоспособность, адекватность принятой учетной политики и т.д. [21].

<sup>11</sup> Каморджанова Н.А., Гордеева М.А. Особенности применения компетентного подхода при формировании существенности в бухгалтерском учете // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2012. № 1. С. 28.

<sup>10</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

Поэтому авторы считают, что существенность является вероятностно-качественной характеристикой бухгалтерской отчетности, обеспечивающей ее содержательную достоверность.

Таким образом, содержание категории «существенность» предполагает, что она должна определяться на основании суждения бухгалтера. Кроме того, существенность связана с достоверностью информации, но тут необходимо учитывать, какой подход применяется к категориям «существенность» и «достоверность» – качественный или количественный, формальный или содержательный.

Взаимосвязь между содержанием категорий «существенность», «достоверность» и «профессиональное суждение бухгалтера» можно представить в виде схемы (рис. 1). Чтобы увидеть, как взаимосвязаны данные понятия, надо отследить, как факт хозяйственной жизни попадает в финансовую отчетность и далее на рассмотрение к пользователям.

Итак, все начинается с факта хозяйственной жизни. На основании свершившихся фактов (прошлые события) и формируется профессиональное суждение бухгалтера, одновременно с этим бухгалтер должен оценить количественный (вероятностный) уровень их существенности.

Далее, опираясь на свое суждение, бухгалтер должен оценить уже качественную сторону существенности информации, принимая во внимание настоящее положение организации на отчетную дату. И, опираясь на общую существенность (вероятностно-качественную), бухгалтер должен придти к информации, которая будет достоверно отражать все факты хозяйственной жизни в учете.

После формируется бухгалтерская отчетность, которая, в конце концов, попадает в руки заинтересованных пользователей после отчетной даты, которые могли бы на ее основе составить прогноз положения экономического субъекта в обозримом будущем, т.е. принять

действенные решения с учетом будущих событий. От того, насколько ответственно подойдет бухгалтер к формированию своего профессионального суждения, зависит достоверность составленной отчетности.

На данный момент времени категория «профессиональное суждение бухгалтера» пока не может прижиться в нашем учете. И на это существуют две причины.

Во-первых, сознание российских бухгалтеров готово к использованию данной категории, но четкого понимания ее содержания не сформировалось. Им намного проще следовать правилам нормативных документов.

Во-вторых, понятие «профессиональное суждение бухгалтера» никак не закреплено в российском учете с правовой точки зрения.

Эти причины связаны между собой. Ведь если хотя бы одна из них разрешится, то через некоторое время разрешится и вторая, а после процесс ввода категории «профессиональное суждение бухгалтера» пойдет намного проще и быстрее.

Возможно, что еще одной причиной того, почему в России не используется суждение бухгалтера является то, что содержание категорий «существенность» и «достоверность» практически полностью утеряны в нашем учете, и в большинстве случаев данные понятия применяются формально. Так как эти термины тесно взаимосвязаны друг с другом, то и решения проблем, связанных с ними, аналогичны: бухгалтерам важно научиться применять и отстаивать собственное профессиональное суждение в своей работе. Ведь из суждения бухгалтера должны вытекать и существенность, и достоверность информации. И существенность должна быть в большей степени вероятностно-качественной характеристикой информации. Достоверность должна быть содержательной, а это означает, что информация в отчетности должна называться достоверной не потому, что она построена по всем правилам и требованиям нормативных документов, а потому, что не содержит существенных