

## **МЕСТО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА В УСЛОВИЯХ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО И НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**

*Работа представлена кафедрой бухгалтерского учета и аудита  
Санкт-Петербургского университета экономики и финансов.  
Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент В. Я. Соколов*

**В статье автор проводит сравнительный анализ роли и места профессионального суждения бухгалтера в условиях профессионального и нормативного регулирования бухгалтерского учета; раскрывает условия, способствующие применению профессионального суждения на Западе, и отмечает причины, препятствующие его развитию в РФ.**

**In the article the author carries out the comparative analysis of the role and place of an accountant's professional judgement within the framework of professional and normative regulation of accounting. Also the author discloses the factors contributing to a professional judgement application in the West and mentions the reasons withholding its development in Russia.**

В настоящее время в Российской Федерации (РФ) продолжается работа по реформированию бухгалтерского законодательства и предпринимаются дальнейшие шаги по его приведению в соответствии с принципами и правилами, предусмотренными Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), которые в значительной мере основаны на профессиональном регулировании.

В этой связи на определенной стадии реформирования бухгалтерского учета логически должен был возникнуть вопрос о профессиональном суждении бухгалтера в системе регулирования учета. Однако эта тема осталась незатронутой, и до сих пор ни в одном нормативном документе мы не найдем подобного словосочетания. И этому можно найти вполне обоснованные причины.

Во-первых, как советский, так и российский учет всегда отводил бухгалтеру роль исполнителя законов, постановлений, писем, инструкций и никогда не требовал от него выражения собственного суждения.

Во-вторых, как советский, так и российский учет всегда требовал от бухгалтера беспрекословного подчинения и требовал, чтобы тот постоянно действовал в интересах правительства и государства.

В-третьих, несмотря на законодательное закрепление в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» принципов учета, которые должны были способствовать не только сближению российского учета и МСФО, но и развитию профессионального суждения бухгалтера, в ПБУ 4/99 «Бух-

галтерская отчетность организации» четко сказано, что достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Все вышеперечисленные моменты вступают в явное противоречие не только с той целью, ради которой была предпринята работа по реформированию отечественного учета, но с развивающимися в настоящее время рыночными отношениями.

Это проявляется в том, что в условиях рыночной экономики мнение (суждение) профессионального бухгалтера означает именно то, что он думает, а не то, что ему навязывают. Подобный подход, имеющий широкое применение на Западе и на международном уровне, обуславливается прежде всего системой регулирования учетных процедур и порядка формирования финансовой информации, которые строятся от «общего к частному».

Во-первых, построение финансовой отчетности начинается с формулировки концептуальных допущений составления и представления финансовой отчетности. Во-вторых, МСФО содержат основные качественные характеристики финансовой отчетности, или черты, присущие отчетам, благодаря которым информация, изложенная в финансовых отчетах, становится полезной для пользователей. В-третьих, МСФО не предполагают использование единого плана счетов.

Таким образом, в соответствии с МСФО, основным критерием системы учета являются принципы, а не правила, поскольку установить правила для всех случаев, которые могут возникнуть на практике, невозможно. В этой связи МСФО отводят принципам особую роль, и для западного бухгалтера они являются своего рода каноном, на основе которого формируется профессиональное бухгалтерское суждение. И только потом, исходя из объективной необходимости того или иного предприятия и профессионального

суждения бухгалтера, определяются перечень статей финансовой отчетности, уровень существенности, уместность информации для пользователей и т. д. В российском учете все это пока носит декларативный характер.

Во-первых, согласно п. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, в пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

Введя подобную норму, закон фактически отнес решение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности конкретной организации к компетентности профессионального мнения бухгалтера этой организации, обязав его при этом раскрывать отличную от заложенной в нормативных документах трактовку фактов хозяйственной жизни в пояснительной записке к составляемой бухгалтерской отчетности. Заметим также, что подобная формулировка является идентичной той интерпретации, которую мы находим в западной нормативной и бухгалтерской литературе. Так, например, в Великобритании, согласно закону о компаниях (ст. 228), если бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, составленные в соответствии с действующими требованиями и предписаниями, не содержат для реализации достоверного и добросовестного взгляда достаточно информации, то «необходимо представить дополнительные сведения». Кроме того, если «в силу определенных обстоятельств» (каких не указано. – *Е. К.*) соблюдение законодательных требований не обеспечит достоверное и добросовестное отражение информации в финансовой от-

четности (даже если будет предоставлена дополнительная информация), финансовые директора и бухгалтеры *обязаны* отступать от этих требований. Более детальная информация, касающаяся таких отступлений и их причин, должна быть приведена в приложениях<sup>1</sup>.

Тем не менее в РФ ПБУ 4/99 ограничивает применение данной нормы лишь исключительными случаями.

Во-вторых, в соответствии с п. 8 ПБУ 1/98, при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. В этой ситуации выбору даже вариантных способов ведения бухгалтерского учета, предусмотренных нормативными документами, должно предшествовать обоснование такого выбора, что также можно рассматривать как вид профессионального суждения.

Кроме того, если по конкретному вопросу в нормативных и законодательных актах способы ведения бухгалтерского учета не установлены, то при формировании учетной политики организация имеет право самостоятельно разработать соответствующий способ. Однако применение данного вида профессионального суждения ограничивается рамками ПБУ 1/98 и других положений по бухгалтерскому учету, в соответствии с которыми ведется бухгалтерский учет в РФ.

Наконец, профессиональное суждение также может применяться при раскрытии в бухгалтерской отчетности дополнительной информации, в случае выявления недостаточности данных для формирования «полной и достоверной» информации об имущественном и финансовом состоянии предприятия, а также результатах его деятельности.

Данный вид профессионального суждения представляется нам наиболее оптимальным, особенно в настоящее время, когда осуществляется программа постепенного реформирования российского бухгалтерского учета, целью которого является переход на МСФО, и сближение национальных и международных стандартов учета и отчетности. Именно этот вид суждения бухгалтера позволит на данном этапе добиться максимального сближения отчетности российских и западных компаний и сделать ее более прозрачной, информативной и полезной как для отечественных, так и для зарубежных пользователей этой отчетности.

Таким образом, можно сделать вывод, что о профессиональном суждении бухгалтера в РФ говорить можно. Возможным также представляется и его практическое применение. Однако необходимо помнить, что в настоящее время такое мнение носит ограниченный характер в силу отсутствия реальных правовых условий для развития института профессионального суждения как способа формирования качественной финансовой информации.

### ПРИМЕЧАНИЕ

<sup>1</sup> Nobes C. W. The true and fair view requirement: impact on and of the Fourth Directive. Accounting and Business Research. Winter, 1993.