

Э.Ч. Цыденова

РОЛЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА ПРИ УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Эржэна Чингисовна Цыденова – доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики, Государственный институт экономики, финансов, права и технологий, кандидат экономических наук, доцент, г. Гатчина; e-mail: erpun08@mail.ru.

В связи с вводом в действие в 2022 г. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» возросло значение профессионального суждения бухгалтера при учете основных средств. Профессиональное суждение играет важную роль в формировании достоверной информации, на основании которой заинтересованные пользователи могут принимать обоснованные экономические решения.

Дается определение понятия «профессиональное суждение», исследуется влияние профессионального суждения бухгалтера на формирование качественной информационной базы как для внешних, так и для внутренних пользователей. Анализируются вопросы учета основных средств, которые требуют генерирования профессионального суждения. Подробно исследуются проблемы, возникающие при применении специалистом профессионального суждения в учете основных средств. В заключение автор приходит к выводу о необходимости объективного подхода к формированию результатов профессионального суждения, и рассматривает возможности достижения этого.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; профессиональное суждение; основные средства; формирование отчетности; способы оценки; обесценение активов.

E.Ch. Tsydenova

ROLE OF ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL JUDGEMENT IN FIXED ASSETS ACCOUNTING

Erzhena Tsydenova – senior lecturer, the Department of Accounting and Statistics, State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, PhD in Economics, associate professor, Gatchina; e-mail: erpun08@mail.ru.

The significance of accountant's professional judgement in fixed assets accounting has increased due to the introduction of Federal Standards of Accounting 6/2020 "Fixed Assets" and 26/2020 "Capital Investment" in 2022. A professional judgement plays an important role in forming reliable information to enable interested users to make substantiated economic decisions.

We give a definition of "professional judgement" and study the influence of professional judgement on quality information base for both external and internal users. We analyze aspects of fixed assets accounting that require professional judgement. We make a detailed research of problems arising when applying a personal judgement in fixed assets accounting. In the end we make a conclusion about the need in an objective approach to forming the results of professional judgment and consider ways of developing it.

Keywords: accounting; professional judgement; fixed assets; reporting; ways of assessment; impairment of assets.

Современную концепцию развития цивилизации в России называют информационным обществом. Для информационного общества характерно увеличение в его жизни роли информации, информационных технологий и знаний. В период экономики информационного общества профессиональное суждение приобретает особое значение, оно призвано сформировать качественную и достоверную учетную информацию.

Многие специалисты и ученые в области бухгалтерского учета и аудита последние два десятилетия активно занимаются изучением понятия «профессиональное суждение». Оно является важным элементом теоретической и практической деятельности как бухгалтера, так и аудитора. Исследованию понятия профессионального суждения специалиста-бухгалтера посвящены труды таких ученых, как Я.В. Соколова, М.Л. Пятова, Н.В. Генераловой, Н.В. Богдановой, А.Р. Губайдулиной и др. Большинство из них полагают, что профессиональное суждение представляет собой мнение специалиста, выработанное им на основе своих знаний, опыта практической деятельности в условиях неопределенности для принятия эффективных управленческих решений. В отечественной системе нормативного регулирования бухгалтерского учета термин «профессиональное суждение» упоминается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г. и в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом

Минфина России от 01.07.2004 г. № 180. Реформирование бухгалтерского учета в постсоветский период привело к сближению его с МСФО, и в настоящее время российские нормативные документы содержат в основном общие подходы к отражению хозяйственных операций и формированию отчетности. Бухгалтеру приходится при решении поставленных задач в большей степени руководствоваться профессиональным суждением.

С 1 января 2022 г. ведение бухгалтерского учета основных средств регламентируется ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утв. Приказом Минфина России № 204н от 17.09.2020 г.

Проанализировав ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020, мы пришли к выводу, что решение некоторых вопросов в учете основных средств требует формирования профессионального суждения, а именно:

- выбор способа оценки основных средств после признания;
- определение категории ликвидационная стоимость;
- отражение обесцененных активов.

Способы оценивания в бухгалтерском учете объектов основных средств после их признания предлагаемые ФСБУ 6/2020 отражены на рис. 1.

Правила определения общей суммы капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств, изложены в ФСБУ 26/2020. Если основные средства приобретались полностью или частично в обмен на неденежные средства, при признании соответствующих капитальных вложений фактически затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедли-

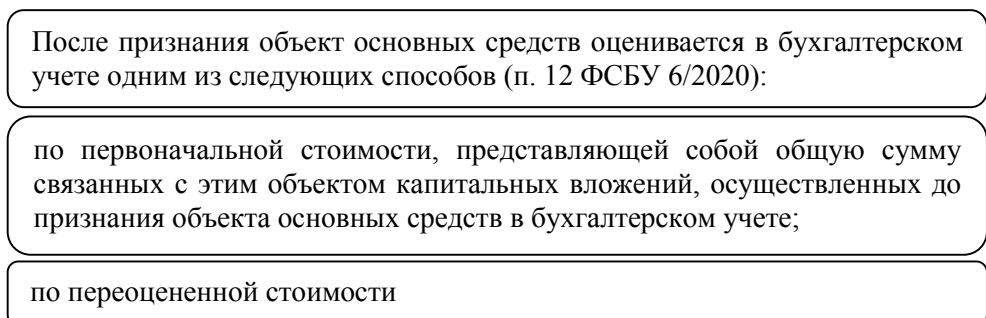


Рис. 1. Способы оценивания основных средств после признания

вая стоимость объектов.

Стоимость объекта основных средств необходимо регулярно переоценивать в случае, если она отражается в бухгалтерском учете по переоцененной стоимости. Данная стоимость должна быть равна либо не отличаться существенно от его справедливой стоимости. В ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 указано, что справедливая стоимость определяется по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В МСФО (IFRS) 13 справедливая стоимость представляет собой цену, полученную (либо уплаченную) при осуществлении сделки между участниками рынка на дату оценки. При определении справедливой стоимости необходимо учитывать характеристики объектов, возможные ограничения на их продажу и эксплуатацию, текущие рыночные условия, действия участников рынка в своих экономических интересах. Справедливую стоимость можно рассчитать исходя из информации, полученной по данным рыночных сделок с подобными или аналогичными объектами, либо устанавливается сумма затрат, необходимая для замены эксплуатационной мощности актива, а также можно определить с помощью методики оценки будущих денежных потоков. Таким образом, при установлении справедливой стоимости применяется профессиональное суждение. Наиболее объективным считается значение справедливой стоимости, установленное независимым оценщиком.

ФСБУ 6/2020 ввело понятие «ликвидационная стоимость», представляющее собой величину, которую организация, возможно, получит в случае выбытия объекта (включая стоимость материальных ресурсов, остающихся от выбытия) за исключением предполагаемых затрат на выбытие. При определении ликвидационной стоимости исходят из того, что объект основных средств достиг конца срока полезного использования.

Регламентированной методики определения ликвидационной стоимости нет как в ФСБУ 6/2020, так и в МСФО. МСФО придают данному понятию не-

большое значение. Правильное исчисление ее размера важно как для бухгалтерского, так и налогового учетов, поскольку учитывается при расчете налоговой базы по налогу на имущество.

Полагаем, что при вычислении ликвидационной стоимости могут возникнуть следующие проблемы:

- трудности с методикой расчета ликвидационной стоимости. Как отмечалось ранее, регламентированной методики ее определения на данный момент нет, и поэтому высока доля профессионального суждения при ее выяснении;

- возможные в будущем споры с налоговыми органами. В определении ликвидационной стоимости значительный удельный вес приходится на профессиональное суждение. Оно может отличаться как у фискальных органов, так и хозяйствующего субъекта. Оценочный характер также носит и методика определения нулевой ликвидационной стоимости. Большинство специалистов в области бухгалтерского учета и аудита полагают, что информация является существенной, если она оказывает влияние на решения, принимаемые пользователями, и может быть количественно выражена. В настоящее время стандартизированного подхода к количественному определению уровня существенности нет, и можно предположить, что в будущем могут возникнуть претензии со стороны налоговых служб.

Итак, при определении ликвидационной стоимости многое основывается на профессиональном суждении.

В соответствии с п. 38 ФСБУ 6/2020 хозяйствующий субъект обязан регулярно проверять основные средства на обесценение. При тестировании на обесценение основных средств руководствуются МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». К признакам обесценения актива относят, например, его физический и моральный износ, резкое снижение его стоимости и т.д. Специалисты предлагают для каждой группы активов устанавливать набор признаков им признаков обесценения. Бухгалтеру будет трудно самостоятельно определить признаки обесценения из-за не-

достаточного объема информации и отсутствия профессиональной квалификации (например, нет технического образования), поэтому целесообразно привлечь соответствующих специалистов. При этом бухгалтер должен объяснить коллегам, какая информация и зачем ему нужна.

Согласно п. 38 ФСБУ 6/2020 при обесценении балансовая стоимость основных средств снижается до возмещаемой, если она ниже ее, то обесценение отсутствует. Сумма обесценения должна отражаться отдельно и не менять первоначальную стоимость.

При тестировании на обесценение основных средств оценивают:

- ценность использования;
- справедливую стоимость актива.

Определить справедливую стоимость объекта затруднительнее, чем ценность от ее использования. Исходя из этого полагаем, что начинать следует с расчета ценности использования актива. Ценность использования актива представляет собой текущую стоимость будущих денежных потоков, которые организации планирует получить при эксплуатации актива. При вычислении данного показателя используется операция дисконтирования. Бухгалтер должен первоначально установить ставку дисконтирования. Варианты определения ставки дисконтирования представлены на рис. 2.

Первый вариант расчета ставки дисконтирования является наиболее трудоемким, хотя и предпочтительным. Для определения ставки по данному варианту необходимо иметь большой опыт проведе-

ния аналитических расчетов и специальные знания, а также соответствующее программное обеспечение. Расчет ставки по второму варианту существенно легче.

Если ценность использования актива окажется больше балансовой стоимости, то второй показатель (справедливая стоимость актива) при тестировании на обесценение не нужно вычислять.

Таким образом, при тестировании актива на обесценение большое значение отводится профессиональному суждению.

Мы наблюдаем неуклонный рост количества ситуаций, когда согласно нормативным документам необходимо применить профессиональное суждение. На современном этапе в экономических процессах хозяйствующих субъектов и, в частности, в учете отмечается неопределенность. Строго регламентированный порядок учета заменяется вариативностью отражения фактов хозяйственной деятельности. Большинство ученых и специалистов отмечают, что принятое решение по результатам профессионального суждения с большей долей вероятности может быть субъективным.

Анализ практики формирования профессионального суждения учетными работниками показывает, что в некоторых случаях недостаточно руководствоваться принципами, установленными российскими стандартами учета. Это связано в основном с противоречивостью нормативного регулирования отечественного бухгалтерского учета и возможными конфликтными ситуациями с контролирующими органами вследствие применения

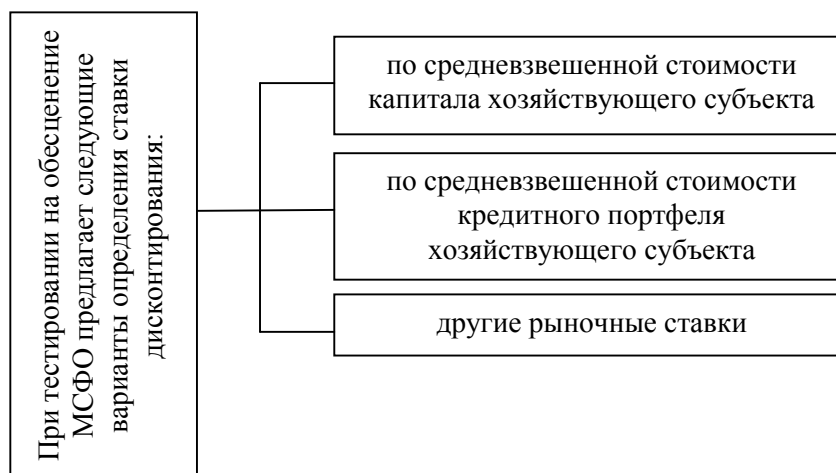


Рис. 2. Варианты определения ставки дисконтирования в соответствии с МСФО

профессионального суждения.

Чтобы обеспечить объективный подход к выработке результатов профессионального суждения, необходимо разработать, обосновать и актуализировать принципы бухгалтерского учета, а также критерии оценки его качества, позволяющие формировать достоверную и полную информацию.

Отечественных научных работ, посвященных проблеме оценки качества профессионального суждения, мало. Специалисты при определении качества профессионального суждения бухгалтера предлагают использовать метод экспертных оценок, который представляют собой «комплекс логических и математико-статистических методов и процедур, направленных на получение от специалистов информации, необходимой для подготовки и выбора рациональных решений» [1, с. 3].

В своей работе Е.В. Саталкина, Е.А. Аскольская изложили алгоритм эксперт-

ной оценки качества профессионального суждения, основанный на критериях, представленных на рис. 3 [2].

Эксперты заполняют опросные листы, в которых отражены критерии оценки качества профессионального суждения. Точность ответов зависит от численности экспертов. Оптимальным количеством экспертов считается 28 чел. в группе. Ответы, полученные от экспертов, обрабатываются с помощью статистическо-математических методов. В заключении рассчитывается агрегированный показатель (итоговая оценка) степени доверия к качеству профессионального суждения.

Развитие информационно-цифровых технологий способствовало созданию программных продуктов по оценке качества профессионального суждения, которые позволяют оперативно определить степень доверия к профессиональному суждению специалиста на основе экспертной оценки.

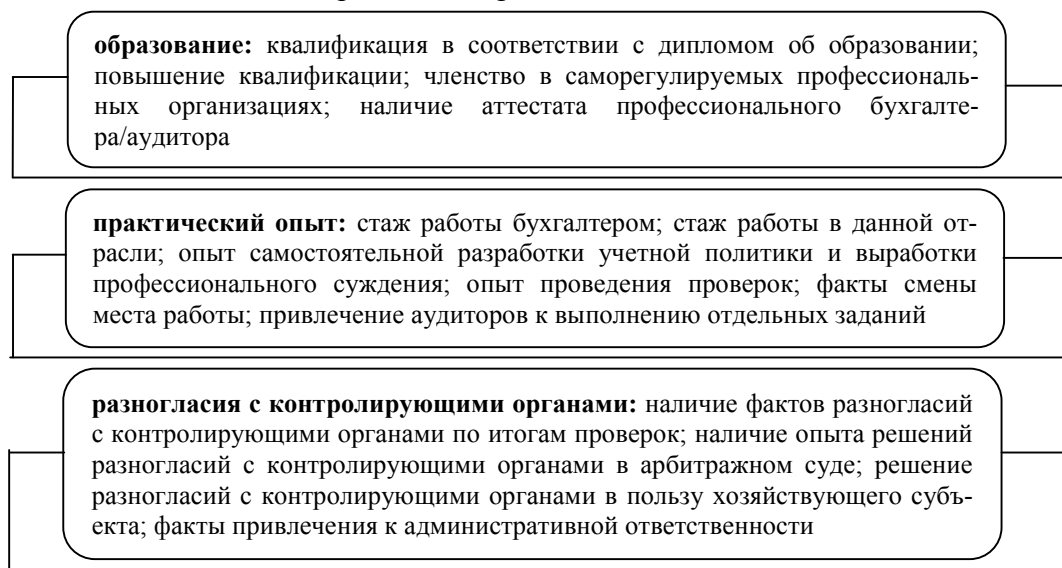


Рис. 3. Критерии оценки качества профессионального суждения

ЛИТЕРАТУРА

1. *Бешелев С.Д., Гурвич Ф.Г.* Математико-статистические методы экспертных оценок. 2-е изд., перераб. и доп. М., 1980.
2. *Саталкина Е.В., Аскольская Е.А.* Применение статистических методов для формирования оценки степени доверия к

профессиональному суждению бухгалтера // *Финансы и бизнес.* 2011. № 4. С. 223–233.

3. *Шевелева Е.А.* Профессиональное суждение бухгалтера в условиях перехода к цифровой экономике // *Вестник ЮУргу.* Серия: Экономика и менеджмент. 2020. № 2. С. 129–136.