

Применение профессионального суждения при учете выручки в рамках РСБУ

Зафесова Анжела Рашидовна

студентка магистратуры
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»,
г. Москва
E-mail: azafesova@mail.ru

Научный руководитель: **Щербинина Юлия Витальевна,**

к.э.н., доцент Департамента «Учет, анализ и аудит»
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»,
г. Москва

В современных условиях интеграции российской системы учета с международной системой большое значение приобретает применение профессионального суждения бухгалтера при составлении финансовой отчетности.

Необходимость выработки профессионального суждения указано в ст. 2.5 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу 2004 г. в следующем контексте необходимости формирования «навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита» [1].

Также возможное применение профессионального суждения указано в п. 4 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «в случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами».

Несмотря на то, что нормативные документы указывают на необходимость применения профессионального суждения, прямого определения этого понятия в них нет.

Отсутствие на законодательно-нормативном уровне определения термина «профессиональное суждение» привело к различным дискуссиям со стороны профессионального сообщества по поводу понимания и трактовки этого термина.

Я.В. Соколов рассматривает профессиональное суждение как «мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное, как для её описания, так и для принятия действенных управленческих решений» [4, с. 54].

А.Р. Губайдуллина предлагает следующую трактовку этого понятия: «обоснованное мнение профессионального бухгалтера, высказанное в условиях неопределенности при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерской отчетности, основанное на доступной на данный момент времени полной, достоверной и объективной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта» [5, с. 30].

При формировании профессионального суждения выделяются следующие принципы:

-
1. приоритет содержания перед формой;
 2. системный подход;
 3. последовательность;
 4. обоснованность;
 5. однозначность;
 6. возможность технологической реализации;
 7. периодический контроль.

Получается, что профессиональное суждение бухгалтера — это объективное и аргументированное решение в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в рамках неопределенности.

Применительно к учету и отражению выручки в рамках российской системы учета профессиональное суждение может проявляться в нескольких направлениях:

1. при определении отнесения доходов к выручке или к прочим расходам;
2. при определении момента признания выручки с длительным процессом продажи продукции, оказания услуг, выполнения работ.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» (далее — ПБУ 9/99) предусматривает виды доходов, которые в зависимости от профессионального суждения бухгалтера могут относиться к выручке, либо к прочим доходам как: арендная плата за переданные активы организацией во временное пользование и владение, поступления от участия в уставных капиталах других организаций, лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности. Считается, если при получении этих видов доходов их можно отнести к предмету деятельности организации, то доходы признаются как выручка, в противном случае — как прочий доход.

Вид деятельности определяется исходя из положений устава организации. А предмет отнесения тех или иных хозяйственных операций к предмету деятельности организации определяется по признаку существенности.

Для того, чтобы показатель являлся существенным необходимо, чтобы он достаточно влиял на оценку хозяйственной деятельности организации. Существенность выражает отношение заданного показателя к сумме таких же показателей и устанавливается в процентах, например, отношение лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности к общей сумме доходов. При этом необходимо закрепить в учетной политике организации критерии существенности, исходя из оценки показателя существенности, его характера и конкретных обстоятельств возникновения.

Как правило, в российской практике применяется порог существенности в размере 5%. Однако организация оставляет за собой право выбора критерия существенности.

Профессиональное суждение бухгалтера при учете и отражении в отчетности выручки может применяться согласно п.13 ПБУ 9/99 при признании выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления:

1. По мере готовности работ, услуг, продукции.
2. По завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно

разные способы признания выручки

В случае, если организацией принят порядок признания выручки по мере готовности по реализации с длительным циклом, то необходимо разработать способы определения готовности продукции, работ и услуг и закрепить их в приказе об учетной политике.

В основном длительный цикл признания выручки возникает из договоров строительного подряда, так как в соответствии с п. 1 и 2 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (далее — ПБУ 2/2008) исполнение договоров на строительство длительное, что приводит к отражению в разных отчетных периодах даты подписания договора строительного подряда и даты окончательного завершения работ по нему. В связи с этим, вопрос о моменте признания выручки и распределении доходов между отчетными периодами приобретает особую актуальность по договорам с длительным циклом выполнения работ и оказания работ.

ПБУ 2/2008 предусматривают способ признания выручки и расходов по договору «по мере готовности» на отчетную дату и регламентируют, что выручка и расходы должны признаваться в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. При этом не имеет значения, предъявляются ли они к оплате заказчику до полного завершения работ по договору.

Согласно п. 20 ПБУ 2/2008 способ определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату выбирается из двух методов:

1. По доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (к примеру, в километрах дорожного полотна в кубометрах бетона) в общем объеме работ по договору).

2. По доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

В российской системе учета применение профессионального суждения в части учета выручки допустимо, но более ограничено по сравнению с МСФО 18 «Выручка» и заменяющим его новым стандартом МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями». МСФО предоставляет большее поле для применения профессионального суждения, что в рамках гармонизации российской национальной системы учета с международной системой приведет к дальнейшему пересмотру ПБУ 9/99.

Литература

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом МФ РФ от 1.07.2004 г. № 180.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): Приказ Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 г. N 116н (ред. от 06.04.2015) // Консультант-Плюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/
3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. N 32н (ред. от 06.04.2015) // Консультант-Плюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/
4. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 12. С. 53-57.

-
5. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: Дис. ... канд. экономич. Наук: 08.00.12 / Губайдуллина Альбина Рамилевна; Казанский (Приволжский) федеральный университет. — Казань, 2014. — 245 с.