

УДК 657.4

В. Н. Познякевич¹, И. А. Хитрова²

Учреждение образования «Барановичский государственный университет», Министерство образования Республики Беларусь, ул. Войкова, 21, 225404 Барановичи, Республика Беларусь, ¹+375 (29) 792 42 86, victory2310@mail.ru, ²+375 (33) 343 58 46, hitrina0605@mail.ru

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА ПРИ СОСТАВЛЕНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

На примере основных средств исследуется влияние действующей учетной практики и современной законодательной базы на развитие профессионального суждения бухгалтера в Республике Беларусь. Систематизированы основные способы ведения бухгалтерского учета основных средств из альтернативных вариантов действующей учетной практики. Профессиональное суждение бухгалтера рассматривается как эффективный инструмент, определяющий содержание и качество учетной политики, а также при принятии управленческих решений.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера; учетная политика; основные средства.

Табл. 1. Библиогр.: 9 назв.

V. N. Poznyakevich¹, I. A. Khitrova²

Baranovichi State University, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 21 Voykova str., 225404 Baranovichi, the Republic of Belarus, ¹+375 (29) 792 42 86, victory2310@mail.ru, ²+375 (33) 343 58 46, hitrina0605@mail.ru

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF THE USE OF ACCOUNTING PROFESSIONAL JUDGMENT IN FORMATION OF ACCOUNTING POLICY FOR FIXED ASSETS

The impact of current accounting practices and modern legislation for the development of accounting professional judgment in the Republic of Belarus is investigated on the example of the fixed assets. Basic accounting methods for fixed assets have been systematized. The accounting professional judgment is considered as an effective tool for defining the content and quality of accounting policy, as well as in management decisions.

Key words: accounting professional judgment; accounting policy; fixed assets.

Table. 1. Ref.: 9 titles.

Введение. Развитие национального бухгалтерского учета связано с новыми экономическими условиями. Современные требования экономики и изменения в системе управления организациями вызывают необходимость методического обеспечения ведения учета в этих условиях и, прежде всего, совершенствования учетной политики организаций, формируемой в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Содержание учетной политики организаций, ее качество и обоснованность напрямую связаны с профессиональным суждением бухгалтера, ее составляющим. Профессиональное суждение постепенно становится важнейшим принципом бухгалтерского учета.

Методология и методы исследования. В статье ставится цель показать роль профессионального суждения бухгалтера при составлении учетной политики.

Работа выполнена с опорой на изучение действующих нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет основных средств, что позволило выявить теоретические и практические аспекты применения профессионального суждения бухгалтера при составлении учетной политики.

Организация исследования. Свою учетную политику организации формируют самостоятельно, согласно ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее — Закон № 57-3). Учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных вышеуказанным Законом № 57-3, и включает: 1) применяемые организацией виды учетной оценки; 2) план счетов бухгалтерского учета организации; 3) разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов; 4) применяемую организацией форму бухгалтерского учета; 5) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; 6) иные способы организации и ведения бухгалтерского учета (п. 4) [1].

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения, исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь [1].

В связи с вышеизложенным значительно возрастает значение профессионального суждения бухгалтера как инструмента учета, влияющего на качество бухгалтерской информации. Профессиональное суждение рассматривается нами как точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности [1].

Положения действующих нормативных документов по отношению к учетной политике могут быть одновариантными или многовариантными предписаниями. В любом случае выбор того или иного способа ведения бухгалтерского учета, описание необходимых организационных и технических условий должны найти свое отражение в учетной политике (абзац 16 ст. 1 Закона № 57-3) [1].

Поэтому применение профессионального суждения бухгалтера должно быть обозначено, прежде всего, в учетной политике организации, целью которой является воздействие на эффективность финансового положения организации в рамках действующих нормативных правовых актов.

Таким образом, способы учета, обязательные для применения, отражать в учетной политике не требуется, поскольку организация не имеет права их изменять. Способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике, подлежат отражению в примечаниях к бухгалтерской отчетности [2], что придает им особое значение в выражении профессионального суждения бухгалтера.

Результаты исследования и их обсуждение. Практику применения профессионального суждения при составлении учетной политики в Республике Беларусь проследим на примере основных средств, поскольку они являются одним из тех объектов бухгалтерского учета, которому в учетной политике уделяется существенное внимание.

Учетная политика в части учета основных средств может включать возможность не начисления амортизации, изменения в классификации, оценке, нормативных сроков службы, рабочие счета, формы документов, особенности проведения инвентаризации, другие аспекты учета. В действующей практике организации имеют право выбора способа ведения бухгалтерского учета основных средств из альтернативных вариантов, основные из которых систематизированы нами (таблица 1).

Т а б л и ц а 1. — Способы ведения бухгалтерского учета основных средств, для которых предусмотрены варианты, регламентируемые нормативными актами

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный правовой акт — источник обоснования учетной политики и применения профессионального суждения
Отнесение активов к основным средствам либо к отдельным предметам в составе средств в обороте	Выбор критерия отнесения может устанавливаться по отношению к следующим объектам: – инвентарь; – хозяйственные принадлежности; – инструменты; – оснастка и приспособления. Варианты выбора критерия: 1) по сроку полезного использования (технологический); 2) по стоимости; 3) иной	Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств № 26 [3]; Инструкция по бухгалтерскому учету запасов № 133 [4]; Приложение к постановлению Министерства экономики Республики Беларусь № 161 от 30.09.2011 «Нормативные сроки службы основных средств» [5]
Изменение первоначальной стоимости основных средств	Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться: – по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством; – по переоцененной стоимости	Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств № 26 (п. 15) [3]
Обесценение основных средств	Организация вправе отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь	Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств № 26 (п. 16) [3]
Переоценка основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке	Организация определяет порядок переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке. Организация вправе принять решение о проведении переоценки в отношении: – всего имущества; – объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, относящихся к определенной группе, подгруппе либо классифицируемым определенным шифром классификации основных средств; – отдельных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы; – оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объектов незавершенного строительства, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы и отнесены к определенной группе, подгруппе либо определенному шифру классификации основных средств	Инструкции о порядке проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке № 162/131/37 (п. 1) [6]

Продолжение таблицы 1

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный правовой акт — источник обоснования учетной политики и применения профессионального суждения
Пересмотр нормативных сроков службы и (или) сроков полезного использования основных средств	Комиссия по проведению амортизационной политики вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и (или) сроков полезного использования основных средств в случаях установленных законодательством. Варианты: 1) производить пересмотр; 2) не производить пересмотр.	Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6 (п. 24, 25, 45, 46) [7]; Приложение к постановлению Министерства экономики Республики Беларусь № 161 от 30.09.2011 «Нормативные сроки службы основных средств» [5]
Выбор способа начисления амортизации	Предусмотрены способы начисления амортизации: а) нелинейным способом: – прямым методом суммы чисел лет; – обратным методом суммы чисел лет; – методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза; б) производительным способом; в) не начислять амортизацию в течение 2018 года по всем объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности; г) не начислять амортизацию в течение 2018 года по отдельным объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации. Способы и методы начисления амортизации по объектам одного наименования могут различаться. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать: – с начала отчетного года с обязательным отражением в учетной политике; – в течение отчетного года в случаях завершения модернизации, реконструкции объектов основных средств, их дооборудования, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной их остановкой	Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6 (п. 37) [7]; Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 30.10.2017 № 802 «О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах» [8]
Использование коэффициента ускорения при начислении амортизации методом уменьшаемого остатка	Разрешено использовать коэффициент ускорения не выше 2,5	Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6 (п. 42) [7]
Унификация расчета амортизационных отчислений	Могут использоваться регистры бухгалтерского учета по формам, разработанным организацией (карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств, рабочая таблица по расчету амортизации основных средств)	Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6 (п. 49) [7]
Учет резерва по выводу основных средств из	Организация может создавать резерв по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным	Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств

Окончание таблицы 1

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный правовой акт — источник обоснования учетной политики и применения профессионального суждения
эксплуатации и аналогичным обязательствам	обязательствам в случае выполнения условий, предусмотренных Инструкцией № 26. В случае создания резерва его сумма определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства. При определении суммы создаваемого резерва не учитываются доходы от ожидаемого выбытия основных средств. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь	№ 26 (п. 10, 23, 24) [3]
Изменение первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость после принятия к бухгалтерскому учету может учитываться: – по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством; – по переоцененной стоимости	Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости № 25 (п. 11) [9]
Обесценение инвестиционной недвижимости	Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения инвестиционной недвижимости, равную сумме превышения остаточной стоимости инвестиционной недвижимости над ее возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения инвестиционной недвижимости и возможности достоверного определения суммы обесценения. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь	Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости № 25 (п. 12) [9]

Указанные выше примеры (см. таблицу 1) подтверждают необходимость выбора способов учета из предлагаемых законодательством вариантов с учетом их комплексного рассмотрения, последствий применения того или иного способа учета, специфики деятельности организации, финансового положения. Именно поэтому и возникает необходимость применения профессионального суждения как инструмента, определяющего содержание и качество учетной политики.

Одним из сложных способов учетной политики является проведение переоценки основных средств. Организации самостоятельно принимают решение о проведении переоценки однородных групп основных средств по текущей (переоцененной) стоимости. Профессиональное суждение бухгалтера в отношении вопросов переоценки должно базироваться на планах руководства организации относительно объектов основных средств: использование в самой организации или последующее их выбытие. Если предстоит выбытие переоцененных объектов основных средств, необходимо учитывать направления выбытия: продажа, вклад в уставный капитал другой организации, ликвидация или безвозмездная передача. Увеличение стоимости основных средств целесообразно для организации в том случае, если она использует их для передачи в залог (ипотеку) с целью получения заемного капитала. Если организация планирует сдачу основных средств в текущую аренду, то целесообразно увеличение их стоимости, поскольку величина арендной платы устанавливается, прежде всего, исходя из балансовой стоимости передаваемых в аренду основных средств и норм амортизационных отчислений.

Повышение стоимости основных средств целесообразно также при необходимости увеличения величины чистых активов организации, поскольку обязательным условием ее нормального функционирования является превышение (или равенство) чистых активов над величиной собственного капитала.

Организации самостоятельно определяют способы начисления амортизации основных средств. Профессиональное суждение бухгалтера в отношении вопросов начисления амортизации может базироваться на принципе соответствия расходов организации ее доходам. В том случае, если доходы организации являются постоянными и не меняются в течение срока полезного использования основных средств, целесообразно применять линейный способ начисления амортизации, предусматривающий равномерное перенесение стоимости основных средств на затраты производства. Если доходы организации имеют тенденцию к изменениям, зависящим от конъюнктуры рынка сбыта и цен на продукцию, следует применять нелинейные способы начисления амортизации. Необходимо также учитывать такие факторы, как отрасль производства, вид основных средств, конкретные условия их использования, срок эксплуатации, моральное устаревание, перспективы организации в отношении обновления действующих объектов основных средств.

Заключение. Изучение практики применения профессионального суждения при составлении учетной политики в части учета основных средств позволило сформулировать следующие выводы.

Выбор наиболее приемлемого для соответствующей организации способа ведения бухгалтерского учета основных средств хотя и регламентирован, однако не всегда очевиден, поскольку в нормативных правовых актах существуют нормы, в которых возможные способы не представлены списком, а указывается «организации вправе». В этом случае выбранный организацией способ должен быть закреплен в учетной политике.

Профессиональное суждение бухгалтера через учетную политику является одним из инструментов регулирования бухгалтерского учета в реализации его главной цели — формирования полной и достоверной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации.

Исследование подтверждает, что профессиональное суждение бухгалтера является основой для выработки учетной политики организации и может быть эффективным инструментом при принятии управленческих решений. Выбор того или иного варианта ведения учета позволяет, не влияя на хозяйственную жизнь организации, воздействовать на ее финансовые показатели.

Очевидно, необходимы дальнейшие исследования влияния действующей учетной практики и современной законодательной базы на развитие профессионального суждения бухгалтера.

Список цитируемых источников

1. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г., № 57-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 24.07.2013. — 2/2055.
2. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2016 г. № 104 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 31.12.2016. — 8/31602.
3. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 № 26 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 31.08.2012. — 8/26355.

4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившим силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 12 нояб. 2010 г., № 133 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 апр. 2011 № 25 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 14. — 8/23181.

5. О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 10 апр. 2017 г. № 9 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 21.04.2017. — 8/31985.

6. О порядке проведения переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов, неустановленного оборудования [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37, М-ва экономики Респ. Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь Респ. Беларусь от 14 марта 2014 г. № 24/13/9 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 13.05.2014. — № 17. — № 8/28665.

7. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6, М-ва экономики Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 09.06.2009 — № 149. — 8/21041.

8. О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 30.10.2017 № 802 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 03.11.2017. — 5/44360.

9. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 30.04.2012 № 25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 31.08.2012. — 8/26354.

Поступила в редакцию 31.08.2018