

Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник

Ссылка для списка литературы:

Татаров, К. Ю. Эволюция бухгалтерской профессии на современном этапе / К. Ю. Татаров // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2022. – № 2. – С. 33-39. – EDN LRMYLN.

УДК 657

К.Ю. Татаров,

кандидат экономических наук,
Главный бухгалтер
ООО «Группа компаний «Декарт»,
г. Москва.
Тел. 8-916-6900173
E-mail: ktatarov@mail.ru

Эволюция бухгалтерской профессии на современном этапе

Ключевые слова: бухгалтерский учет, оценочное обязательство, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость, дисконтирование, стандарт.

Аннотация: Профессия бухгалтера видоизменяется под воздействием исторических, природных и экономических факторов. Бухгалтер перестает учитывать уже свершившиеся факты. Сегодня ему приходится отражать события, которые только будут иметь место в последующие периоды, что требует не только новый алгоритмов работы, но и перестройки профессиональной бухгалтерской парадигмы. Параллельно возникает необходимость расчета новых показателей и значений, ранее не использующихся в учетном процессе.

Любая человеческая деятельность, всякое ремесло, в процессе истории трансформируется вместе с развитием трудового общества. Исчезновение одних профессий и родов занятий в полной мере компенсируется возникновением и развитием новых. В социологии труда действует непреложный закон,

что профессии существуют только в периоды их востребованности. Если результаты труда или конечный продукт, производимы тем или иным профессионалом остаются востребованы людьми, то подобный род занятий продолжает существовать. При этом, каждая деятельность начинает естественным образом трансформироваться и учитывать все современные реалии. Профессия бухгалтера прошла славный путь от момента зарождения в средние века до нашего времени. На сегодняшний день можно смело утверждать, что бухгалтерия, как род занятий, доказало свою значимость и востребованность для людей на протяжении столетий.

Стремительное преобразование общества и кардинальные изменения в экономической жизни последнего времени потребовали от бухгалтерской науки освоения новых направлений, разработки новейших методик и увеличения арсенала используемых приемов.

Параллельно с этим имело место поступательное изменение объектов, субъектов и нормативного регулирования бухгалтерского учета. С законодательной точки зрения это выразилось в принятии нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12. 2011 г. №402-ФЗ. По сравнению с ранее действовавшим законодательным актом был расширен состав объектов бухгалтерского учета, в частности, появились источники финансирования деятельности экономического субъекта. Расширилось аналитическое толкование многих, ранее хорошо известных терминов. Например, категория имущества расширилась за счет новых объектов, связанных с криптовалютой.

В тексте нового Федерального закона в практике российского бухгалтерского учета закрепился термин «Стандарт». В соответствии со словарем русского языка. стандарт (англ, standart - норма, образец), образец, которому должно соответствовать, удовлетворять что-нибудь по своим признакам, свойствам, качествам, а также документ, содержащий в себе соответствующие сведения. Вторым значением данного термина является нечто шаблонное, трафаретное, не заключающее в себе ничего оригинального, творческого. [1] Следует заметить, что для бухгалтерского учета подходит как первый вариант

определения, так и второй. В любом случае, с введением в практику данного акта, бухгалтерский учет отказывается от законодательного регулирования в пользу стандартизации. Параллельно с этим, закон вводит определение стандартов экономического субъекта, наделяя бухгалтерских практиков принципиально новым инструментом регламентирования учета на местах. Методическая сила стандарта проявляется в возможности отражения в его тексте алгоритма действия бухгалтера в нестандартных ситуациях, вызванных необходимостью отражения ранее не имевших места фактов хозяйственной жизни, или новых объектов бухгалтерского учета.

Реалии новой экономической ситуации, запустили процесс радикального трансформирования бухгалтерского учета. Суть подобного явления состоит в отказе от привычного поступательного развития профессии, и наступления эры революционных преобразований. Подобный факт имеет под собой два импульса.

Первый – внешний. Интегрирование российской экономики в мировое сообщество, вступление России в ВТО, выход российского капитала на международные рынки явились политическими первопричинами начала внедрения в нашей стране стандартов МСФО (IFRS - International Financial Reporting Standards). Показательным примером в этом явился 2021 год, в течении которого было разработан и обнародован ряд ФСБУ, содержащих в своей основе международные парадигмы бухгалтерского учета.

Второй – внутренний. Последние десятилетия в кадровом менеджменте России получили развитие прозападные взгляды, Их носителями является молодое поколение россиян, как правило, рожденные в начале 90-х годов, после развала Советского Союза. Эта молодежь, явившаяся собой новое поколение россиян, получала образование по учебным программам, разработанным с учетом интеграции страны к новым мировым и экономическим реалиям. Многие представители подобного социума прошли обучение в международных престижных школах, хорошо владеют иностранными языками и готовы к восприятию новых взглядов. Отличительной чертой их образования является

отсутствие первоначальной экономической подготовки, характерной для плановой социалистической системы. Эти люди стартово получали новые и прогрессивные знания, не испытывая болезненной необходимости адаптировать их на ранее полученные, и избавленные, таким образом, от болезненной ломки устоявшихся стереотипов. Также подобные индивиды оказались в состоянии осуществлять пропагандистскую и просветительскую (педагогическую) миссию по распространению подобных взглядов и методик.

Революционную направленность развития бухгалтерской профессии составила необходимость отражения фактов хозяйственной жизни под принципиально новым углом зрения. На протяжении всей истории бухгалтерского учета в России, задействие учетных регистров и внесение в них записей происходило в прошедшем времени, с определенным временным лагом. Непрерывная цепь событий выглядела следующим образом: оформление первичного документа – осуществление факта хозяйственной жизни – отражение данного факта в регистрах бухгалтерского учета – влияние данного факта на финансовый результат. В подобной схеме бухгалтерскому учету отводиться исключительная роль статиста. Классификация фактов по их влиянию на конечный финансовый результат при решении вопроса отражения была запрещена. Отражению в регистрах учета подлежали абсолютно все факты, без пропусков и изъятий. Бухгалтер мог только предположить, основываясь на собственном профессиональном суждении, о последствиях той или иной операции для прибыли организации. Окончательную констатацию факта прибыли или убытка было возможно сделать только по окончанию отчетного периода. Все заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности, а именно, собственники, инвесторы, кредиторы и все остальные, получают бухгалтерскую отчетность с большим опозданием. Результаты анализа отчетности для пользователей служат подтверждением эффективности или неправильности их действий исключительно в прошедшем времени. Данные результаты являют собой оценку предыдущей деятельности, но обнародованную сегодняшним днем. Результаты уже сформированной отчетности служат основанием для длительного

перспективного планирования, при этом полностью исключая оперативные управленческие решения. На подобный факт уже не раз обращали внимания современные бухгалтеры -практики.

Современные реалии бухгалтерского учета начинают основываться на оперативности информации. Внутренним пользователям перестает нравиться продукт бухгалтерской мысли – составленная отчетность, в ретроспективном исполнении. Современным менеджерам необходима своевременная и актуальная информация, на основании которой можно принимать соответствующие решения. Современный управленец, предъявляя к отчетности требование оперативности, готов отступить в краткосрочности действия информации. На практике этот факт означает, что временной период, в течении которого бухгалтерская отчетность сохраняет свою актуальность и востребованность должен быть существенным образом уменьшен. Для принятия управленческих решений оказывается достаточно бухгалтерской информации, предоставленной за последние 36 часов. Современный бухгалтерский учет представляет отчетность с годовой периодичностью, что вполне устраивает внешних пользователей. Однако для внутренних пользователей подобная информационная цикличность оказывается не представляющей интереса.

Внедрение зарубежных учетных практик на сегодняшний день оказалось сопряжено с еще одной большой проблемой, к которой не все практикующие бухгалтеры оказались готовы. Новые требования, обозначенные в регулирующих документах, и связанные с необходимостью отражения явлений, еще не наступивших. Начало подобному подходу положил Приказ Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)". Данный нормативный акт определил, что отражению в регистрах бухгалтерского учета подлежат оценочные обязательства - обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. При этом бухгалтеру надлежит решить две задачи: определить вероятность возникновения обязательства и рассчитать ее величину. При решении

первой задачи многократно возрастает роль главного бухгалтера, как одного из топ-менеджеров организации. Для определения вероятности возникновения негативного последствия, вызванного деятельностью организации в прошлых периодах, необходимо владеть большим объемом информации, в том числе конфиденциального характера, доступной лишь ограниченному количеству лиц. Более того, обоснованием подобных выводов служат знания иных научных направлений, в частности юриспруденции или кадрового делопроизводства. Компетенций простого счетного работника, занимающего в иерархии управления организации скромное место и не имеющего необходимого опыта, может оказаться недостаточным для решения задачи подобного уровня.

При решении второй задачи, а именно расчета величины оценочного обязательства, выявилась необходимость отражения факта, не подтвержденного первичным документом. С первого дня изучения бухгалтерского учета, как экономической науки, всем ученикам доводят мысль, что основой основ учетной науки является первичный документ. Задача бухгалтера – правильно и своевременно перенести данные из первичного документа в регистры учета. В ситуации с оценочным обязательством возникла ситуация необходимости отражения данных при отсутствии первичного документа. Бухгалтерам пришлось самостоятельно рассчитать сумму обязательства и составить первичный документ (бухгалтерскую справку). Подобный подход расширил ареал ответственности счетного работника. Помимо правильности отражения данных, у бухгалтера появилась функция математического расчета. В свою очередь, у главного бухгалтера организации возникла новая функция контроля правильности подобных расчетов. Принимая во внимание тот факт, что величина оценочного обязательства оказывает влияние на данные бухгалтерского баланса, то в сложившейся ситуации возможно говорить о достоверности бухгалтерской отчетности.

За последние два года, в связи со вступлением в силу ряда федеральных стандартов (ФСБУ-5/2019 «Запасы», ФСБУ-6/2020 «Основные средства» и ФСБУ-26/2020 «Капитальные вложения») возникла необходимость расчета

величины оценочного обязательства по последующему демонтажу, утилизации приобретаемых (создаваемых) активов и восстановлению окружающей среды. В практическом бухгалтерском учете вновь появилась необходимость отражения перспективного факта, еще не существующего на момент оприходования актива. Бухгалтеры в очередной раз сталкиваются с проблемой отражения фактов, еще не имевших места в хозяйственной жизни и отсутствием его численного определения. Камнем преткновения является разносторонность подходов в вопросе поиска соответствующей информации.

Расчет оценочного обязательства применяется, по нашему мнению, только к запасам, подлежащих утилизации по санитарным, экологическим, эпидемиологическим и прочим нормам. В виду отсутствия утвержденных методик, бухгалтерам стоит использовать данные, полученные из открытых источников (реклама в сети Интернет) или внутренних документов (стоимость последней оплаченной утилизации). Возможно применение для подобных целей итоговых данных расчетов, произведенных специализированными компаниями – оценочными, консалтинговыми, аудиторскими и прочими.

В процессе внедрения МСФО российские бухгалтеры познакомились с еще одним перспективным профессиональным приемом – дисконтированной величиной обязательства. Смысл подобного расчета заключается в отражении в регистрах бухгалтерского учета величины длительного обязательства, рассчитанного на дату его погашения, если этого срок превышает период в 12 месяцев. Подобное требование было установлено в п. 20 ПБУ-8/2010. В настоящее время с подобным подходом бухгалтерам приходится иметь дело в связи со вступлением в силу ФСБУ-25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». В рассматриваемой задаче бухгалтеры столкнулись с тремя параметрами, которые необходимо отразить в регистрах. А именно, величину обязательства, ставку дисконтирования и результат дисконтирования. При определении ставки дисконтирования возникают сложности с ее определением. Справедливости ради, необходимо отметить, что нормативные документы предоставляют бухгалтеру право выбора алгоритма определения ставки дисконтирования. В

частности, пункт 14 ФСБУ-25/2018 определяет расчет ставки дисконтирования через справедливую стоимость объекта аренды на начало и конец действия договора аренды. Подобный расчет, по нашему мнению, может вызвать затруднения даже у профессионального оценщика. Между тем, данный нормативный документ определяет, что при невозможности осуществления подобного расчета из-за отсутствия первоначальных данных, ставка дисконтирования принимается равной величине банковского процента, взимаемого кредитной организацией при выдаче кредита на аналогичную сумму на сопоставимый срок. В сложившейся ситуации бухгалтер организации вновь оказывается перед выбором, обусловленного наличием различной информации, полученной от разных кредитных учреждений. В очередной раз возникла необходимость отражения еще не существующего факта, а также проблема с первичным документом.

Помимо рассмотренных выше значений, в новых Федеральных стандартах бухгалтерского учета возникает необходимость отражения в расчетах бонусов, скидок или премий, предоставляемых поставщиками материальных ценностей. Этот новый в российской маркетинговой практике прием, породил для бухгалтеров необходимость расчета данных, со знаком минус. Выполняя требования нормативных актов, практический учет столкнулся с необходимостью отражать в регистрах данные, которые противоречат первичным документам. Если в практике торговых партнеров реализуются договора, в которых предусмотрен механизм ретроспективного понижения цены, например, при выполнении определенного объема закупок, то поставщик имеет обязательства по пересчету цены ранее осуществленных отгрузок в сторону понижения. При этом, пересчету подлежат не цены будущих сделок, а именно уже осуществленных поставок. Бухгалтер покупателя, в свою очередь, обязан отразить приход и отражение в учете ценностей с учетом возможного понижения цены в будущем. Осуществить подобное требование нормативных актов необходимо в текущий момент, рассчитав при этом величину будущей скидки (бонуса, премии), которую необходимо отразить с отрицательным знаком. На

величину отраженной скидки (бонуса, премии) в оборотно-сальдовой ведомости возникнет дебиторская задолженность, которая будет обнулена только в момент представления поставщиком акта или иного документа, подтверждающего предоставления оговоренной в договоре скидки. По нашему мнению, получение подобного документа в практической жизни откладывается, как минимум, до второго полугодия, а то и до годовой инвентаризации, когда аналогичные расхождения в учете поставщика будут проанализированы и документально оформлена операция ретроспективного понижения цены. Однако, принимая во внимание, что рассматриваемый процесс будет иметь место до момента закрытия календарного года, имеется возможность утверждать, что подобные значения не войдут в бухгалтерскую отчетность и не окажут влияния на ее достоверность.

Начиная с 2022 года, с момента вступления в силу ФСБУ-6/2020 «Основные средства», в бухгалтерский лексикон стало входить словосочетание «Ликвидационная стоимость». Подобный термин определяется в п.30 Стандарта как величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования. Другими словами, бухгалтеру, в момент оприходования объекта основных средств, предстоит рассчитать стоимость его реализации по истечению срока эксплуатации. В рассматриваемой ситуации от правильности определения или расчета ликвидационной стоимости напрямую зависит величина начисляемой амортизации по объекту, а, следовательно, себестоимость выпускаемой продукции. Здесь правильность расчета ликвидационной стоимости уже затрагивает несколько показателей бухгалтерской отчетности. Поэтому бухгалтеру придется разрабатывать индивидуальные методики определения рассматриваемого показателя.

В данном примере бухгалтеру вновь приходится отходить от роли статиста свершившихся фактов. С началом применения рассматриваемого инструментария, бухгалтеру становится необходимо осваивать методику информационно-поисковых мероприятий, а также развивать в себе аналитические способности. Теперь возникает необходимость находить, обрабатывать и анализировать большие массивы экономической информации. По нашему мнению, существенной проблемой будет являться выполнение требований нормативных документов о документальном оформлении подобных выводов. Следовательно, помимо традиционного документооборота, возникает необходимость составления, использования и хранения документов, а также внутренних расчетов организации, используемых для составления первичных документов и отражения данных в бухгалтерских регистрах.

Подобный подход начинает выходить за рамки привычного бухгалтерского функционала. Принимая во внимание, что подобные нормы начинают находить отражение все возрастающем количестве нормативных актов, следует констатировать факт открытие нового горизонта развития бухгалтерии как профессии. Можно надеяться, что подобные модификации бухгалтерского дела будут учтены при разработке учебных программ профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров. В частности, по нашему мнению, назрела очевидная необходимость знакомить будущих бухгалтеров с основами оценочной деятельности, так как многие требования нормативных актов стали содержать необходимость расчета оценочных значений.

В результате подобных нововведений на первый план начинает выходить субъективные качества бухгалтера. Достоверность отчетности начинает становиться производной от профессиональной подготовки и общего мировоззрения счетного работника. Как и любой субъективный и индивидуальный подход это чревато разногласиями с как с аудиторами, так и с контролирующими органами. Относительно последних, по нашему мнению, количество возражений и недопонимания будет минимальным. За всю свою профессиональную деятельность, я не встречал случая серьезного интереса сотрудников

налоговых органов к бухгалтерской отчетности. Мне всегда казалось, что налоговики просто осуществляют сбор данной отчетности исключительно с целью исполнения требования законодательства. С точки зрения фискальной функции бухгалтерская отчетность большого интереса не представляет, за исключением разве что, налога на имущество организаций, если налогообложение осуществляется не от кадастровой стоимости. На сегодняшний день Налоговый кодекс РФ не содержит данных о признании в качестве объекта налогообложения оценочных обязательств, дисконтированных потоков или иных объектов учета, которым посвящено настоящее исследование.

Немного противоположная картина возникает в данном вопросе с точки зрения аудита. Основная задача аудиторской организации как раз и является подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности. Поэтому цифры, рассчитанные бухгалтером, и отраженные в бухгалтерской отчетности, представляют собой объект профессионального интереса аудитора. Как при любом процессе субъективного мнения, в данном вопросе возможны расхождения как в подходе, так и в методиках расчетов. Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам предстоит решения задачи проверки правильности осуществленных расчетов. Со своей стороны, мы видим решение подобной проблемы либо в проверке расчетов клиента, либо в самостоятельных расчетах, с последующим сравнением полученных результатов. Со своей точки зрения могу предположить, что в настоящее время, при планировании аудита, будет закладываться алгоритм контроля расчетов, а также более широкий интервал уровня существенности. Подобный прием позволит немного расширить рамки, в которых отчетность аудируемого предприятия, составленная с использованием данных субъективных расчетов, будет признаваться независимыми аудиторами достоверной. Полагаем, что данный вопрос станет объектом научного исследования аудита в ближайшее время.

Список используемой литературы

1. Толковый словарь русского языка

<https://ozhegov.slovaronline.com>.