

## **Профессиональное суждение бухгалтера строительной организации**

Ссылка для списка используемой литературы:

Татаров К.Ю. Профессиональное суждение бухгалтера строительной организации // Бухучет в строительных организациях. 2013. №12. С.6-11

С внедрением стандартов МСФО на территории России особую значимость начинает приобретать ранее неизвестное и неисследованное нами явление – профессиональное суждение бухгалтера. Многие ученые-экономисты рассматривали этот вопрос в своих трудах, но однозначного определения, учитывающего все тонкости, на сегодняшний день не выработано. Директор профильного бухгалтерского департамента Министерства финансов РФ Л.З. Шнейдман, в одной из своих публикаций, определяет профессиональное суждение как мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов. С.Н. Рассказова-Николаева увязывает профессиональное суждение с процессом формирования учетной политики, а Я.В. Соколов также с ответственностью бухгалтера за принятые решения в процессе осуществления профессиональной практики.

Жесткая регламентация ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности начинает заменяться представлением организации права выбора применяемых учетных методик. Это осуществляется по одному из двух вариантов. В первом случае, имеет место выбор одного варианта из нескольких предлагаемых по типу выпадающего контекстного меню. Бухгалтеру остается только остановить свое внимание на одном из них. С точки зрения сложности альтернативы это более простой способ, подразумевающий под собой, как вариант, теорию вероятности или теорию случайного выбора. При этом отдельно замечу, что обосновывать свой вариант выбора законодательство не требует. Во втором случае бухгалтеру предписано самостоятельно разработать применяемый вариант учета и осуществлять его на практике, открывая, таким образом, большой простор бухгалтерским творчеству и фантазии. Примером подобного подхода могут служить стандарты экономического субъекта, которые необходимо разработать в соответствии с новым законом "О бухгалтерском учете" и которые полностью имеют под собой фундамент самостоятельного регулирования учетного процесса. Данные стандарты являются уникальными для каждой организации, отражающими специфику деятельности во всех аспектах.

В качестве примера профессионального суждения бухгалтера можно привести выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств. В соответствии с ПБУ-6 практикующим бухгалтерам предлагается на выбор четыре способа. Все они подробно описаны в указанном нормативном документе и апробированы на практике. Принимая решение об использовании какого-либо из предлагаемых вариантов, бухгалтер соглашается с использованием правил выбранного способа, изменять которые он не может.

При осуществлении своей деятельности в качестве профессионального бухгалтера и консультанта, автор неоднократно обращал внимание на решение этой проблемы в разных коммерческих организациях. Интерес к этому вопросу порожден возможностью двухстороннего рассмотрения основных средств в строительных организациях. С одной стороны это обыкновенные основные средства, методика учета и амортизации которых аналогична учету в других организациях. С другой стороны, многие основные средства, принимаемые к учету в строительных организациях, являются объектами повышенной опасности и требуют к себе повышенного внимания и дополнительных затрат на свое содержание. Поэтому методики учета в строительных организациях могут варьироваться от классификации бухгалтером объектов по их видам. Автокран, применяемый для перемещения тяжелых строительных элементов и конструкций, можно, по нашему мнению, рассматривать как спецавтотранспорт, и амортизировать его по способу пропорционально объему выпущенной продукции. За основу расчета при этом необходимо принять установленный пробег до капитального ремонта. Аналогичная ситуация может сложиться с учетом мобильных растворо-бетонных узлов. Учитывая их эксплуатацию на открытом воздухе и постоянные перемещения, имеет смысл начислять большую амортизацию, например, способом уменьшаемого остатка. По нашему мнению, это более достоверно. Однако, в результате обобщения полученной информации, автор пришел к выводу о максимальном применении на практике линейного способа начисления амортизации в строительных организациях. Этому явлению существует несколько объяснений.

1. Линейный способ является единственным общим для бухгалтерского и налогового учета, позволяющим снизить трудовые и временные затраты на ведение учета.

2. Способ является самым известным и отработанным для бухгалтеров, подверженным минимальному риску допущения ошибок. При изучении автором программ курсов "Бухгалтерский учет для начинающих" в различных учебных центрах, было обращено внимание на очень подробное рассмотрение с учащимися именно линейного способа. По нему подробно излагался теоретический материал и решались практические задачи. Между тем оставшиеся способы рассматривались обзорно, без излишнего внимания и детализации. Упоминание преподавателями неприменяемости оставшихся трех способов для исчисления налога на прибыль, резко снижает внимание аудитории к этому вопросу.

3. Привычность данного способа для налоговых органов, что снижает риск конфликтных ситуаций в процессе осуществления контрольных мероприятий.

4. Максимальный исторический срок применения данного способа на практике, использование его несколькими поколениями бухгалтеров с возможностью передачи накопленного опыта от старшего поколения счетных работников к младшему.

Таким образом, выбор способа начисления амортизации на основании профессионального суждения, вполне объясним и закономерен, так как формирование подобного суждения основывается больше на институциональной модели общества.

Если же бухгалтер принимает решение о выборе иного способа, отличного от линейного, то его профессиональное суждение основывается уже на субъективных моментах. Это означает, что:

1. Бухгалтер владеет достаточной квалификацией и большим опытом работы, позволяющими осуществлять параллельное ведение двух учетов – бухгалтерского и налогового, отслеживать отклонения между ними и применять нормы ПБУ-18.

2. Бухгалтер обладает необходимыми организаторскими способностями, позволяющими ему работать с большими массивами информации, правильно наладить как собственную работу, так и труд подчиненных сотрудников, контролировать качество их работы.

3. Бухгалтер хорошо понимает технологию строительного производства и может осуществлять взаимосвязь бухгалтерского учета со строительной площадкой и инженерами-строителями.

Из вышесказанного можно сделать вывод о субъективной природе профессионального суждения, то есть теоретической возможности вариаций в зависимости от свойств и качеств, присущих отдельному человеческому индивидууму. К сожалению, на суждение бухгалтера о применении того или иного способа начисления амортизации, могут оказывать влияние сторонние факторы, игнорировать которые бухгалтер часто оказывается не в состоянии. Это может быть выбор способа уменьшаемого остатка или способа начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования с целью начисления амортизации в большем размере и минимизации остаточной стоимости объекта основных средств:

1. Для уменьшения налога на имущество организаций.

2. При покупке объекта за счет организации с перспективой дальнейшей продажи его по остаточной стоимости нужным людям.

3. Для завышения себестоимости продукции при обосновании цены Государственных контрактов. Включение сумм амортизации, рассчитанной в повышенном размере в себестоимость, позволяет законно обосновать калькуляции для получения возмещений, компенсаций и прочих выплат за счет бюджетов.

Все вышерассмотренные факты касаются профессионального суждения, основанного на выборе одного из предлагаемых возможных вариантов. Между тем, бухгалтеру строительной организации часто приходится принимать специфические решения, вытекающие из особенностей строительной деятельности. В частности, бухгалтеру предстоит определиться с порядком учета доходов и расходов по каждому договору строительного подряда, как того требует ПБУ-2/2008. При этом термин "один договор" подразумевает под собой самостоятельный объект строительства, на который имеется отдельная проектно-сметная документация и доходы и расходы по которому

могут быть достоверно определены. В связи с этим, бухгалтер строительной организации должен применять общераспространенные методические приемы. Расходы, безусловно относимые на какой-либо объект, признаются прямыми и сразу относятся на дебет счета 20 "Основное производство". Учет на данном счете следует организовать в разрезе отдельных субсчетов, соответствующих объектам строительства. Общехозяйственные расходы по организации, признаются косвенными, и подлежат включению в расходы по объекту путем специального математического распределения. Между тем возможно появление расходов, общих не для всех объектов подрядной организации, а только для некоторых из них. Например, организация выполняет подрядные работы на объектах №№ 1,2,3,4,5 и 6. Начальник участка Иванов осуществляет общее руководство процессом строительства на объектах №№ 1, 2 и 3. А начальник участка Орлов – на объектах №№ 4, 5 и 6. Одновременно с этим, инженер технического надзора Смирнов контролирует качество работ только на объектах №№ 2 и 5. Следовательно, бухгалтеру необходимо отнести заработную плату рассматриваемых сотрудников и суммы страховых взносов, исчисленных с ее размера, строго на счета по учету расходов по каждому объекту. А потому в привычной и понятной всем бухгалтерам цепочке "прямые – косвенные" затраты, появляется еще одна составная часть, которую необходимо отдельно учитывать и распределять, для выполнения требования ПБУ-2/2008 в части формирования расходов по каждому договору. Механизм учета и распределения подобных затрат определяется только профессиональным суждением бухгалтера подрядной организации.

Вершиной бухгалтерского суждения в строительных организациях является вопрос, связанный с оценкой и учетом "условной выручки", т.е. учетом части выполненных, но не сданных заказчику работ, по состоянию на 31 декабря, которые в тексте ПБУ-2/2008 именуются непредъявленной заказчику выручкой. В соответствии с пунктом 26 ПБУ-2/2008 подобная выручка признается как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка». Бухгалтеру необходимо решить вопросы ее расчета, а также на каком счете она отражается в процессе работы (например, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») и как данная выручка отражается в бухгалтерской отчетности, например по строке 1260 «Прочие оборотные активы». Подобное решение необходимо отразить в учетной политике.

Пункт 17 ПБУ-2/2008 требует признания выручки и расходов по договору способом «по мере готовности». Способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются из подтвержденных организацией степени завершенности работ на отчетную дату. Данный способ отражения выручки используется исключительно строительными организациями. Нигде в других областях народного хозяйства ничего подобного не существует. Все понесенные расходы, не давшие конечной готовой продукции на отчетную дату, именуется незавершенным производством, методики учета которого разработаны и всем хорошо извест-

ны. Но учитывая огромные суммы денежных средств, обращающихся в строительной отрасли, для подобных случаев предусмотрен отдельный, самостоятельный способ формирования показателей бухгалтерской отчетности. Главной задачей бухгалтера при этом становится формирование достоверной и непредвзятой бухгалтерской отчетности.

Бухгалтеру строительной организации предстоит сделать выбор способа расчета завершенности работ. Она может быть определена на основании записей в Журнале учета выполненных работ КС-6. Другими словами, бухгалтер примет свое решение, основанное на строительной документации, полученной от производственного отдела. Подобный вариант позволяет с достаточной точностью проверить принятое бухгалтером решение, например в процессе аудиторской проверки.

ПБУ-2/2008 также предполагает вариант экспертной оценки объемов выполненных работ. Бухгалтеру предстоит решить вопрос об эксперте. Кто им может быть. Как варианты возможны инженеры-строители или инженеры ПТО, состоящие в штате организации. Выбор кандидатуры эксперта также является элементом профессионального суждения. А может ли бухгалтер принять такое решение самостоятельно. По мнению автора – да. На сегодняшний день многие бухгалтеры на производстве, в том числе и в строительстве, получали экономическое образование после получения технического. И если в рассматриваемом примере у бухгалтера имеется средне-профессиональное или высшее строительное образование, он, однозначно, может сформировать собственное профессиональное суждение о степени завершенности работ. Прибегать к услугам иных специалистов в подобном варианте смысла не имеется, хотя бы по материально-затратным соображениям.

В результате проведенных автором наблюдений было замечено, что бухгалтеры строительных организаций применяют различные способы получения экспертной информации о завершенности работ на дату составления бухгалтерской отчетности. Более того, в практике встречается случай одновременного применения в одном отчетном периоде различных вариантов оценки. По одному объекту бухгалтер принял в качестве экспертного заключение сметчика – штатного сотрудника организации, по другому объекту аналогичное решение принял уже самостоятельно. По нашему мнению, нарушения нормативных регламентирующих документов не наблюдается. ПБУ-2/2008 представляет бухгалтерам право выбора только методики расчета объемов выполненных работ (в нашем примере выбран экспертный метод), но не регламентирует процедуру выбора эксперта и не требует отражения подобного момента в учетной политике. Следовательно, применение двух и более экспертов для составления бухгалтерской отчетности правомерно.

Однако вопрос выбора эксперта, мнение которого окажется основополагающим при составлении бухгалтерской отчетности, находится также в субъективной плоскости. Если экспертом выступает лицо взаимозависимое, например, совладелец компании, то его решение может содержать элемент личной заинтересованности.

**Ситуация:** Сметная стоимость строительства составляет 100 млн. руб. Из их затраты – 90 млн., прибыль подрядной организации – 10 млн. По данным начальника ПТО, являющегося одним из учредителей организации, объем выполненных работ составил 60%. Однако, девушка-сметчица уверена, что работы выполнены только на 50%. Различные варианты приведены в таблице.

Наименование показателя	Выполнение работ на 60%	Выполнение работ на 50%
Выручка	100 млн. x 60%=60 млн.	100 млн. x 50%=50 млн.
Себестоимость	90 млн. x 60%=54 млн.	90 млн. x 50%=45 млн.
Прибыль	6 млн.	5 млн.

Таким образом, приняв в качестве экспертного мнения данные начальника ПТО, являющегося одним из совладельцев бизнеса, бухгалтер сформирует в отчетности прибыль в значительно большем объеме. Это положительно скажется на размере общей прибыли и сумме выплачиваемых дивидендов за отчетный год. Выбор варианта дальнейших действий бухгалтер будет осуществлять с учетом предыдущей практики, производственных отношений в компании и иных принципов.

Говоря о бухгалтерском профессиональном суждении нетрудно заметить, что субъекты хозяйственной жизни отнюдь не спешат воспользоваться предоставленными правами. Консерватизм нашей жизни, воспитываемый и прививаемый на протяжении почти восьмидесяти лет, не спешит сдавать свои позиции. Глубина убежденности в незыблемости догматов бухгалтерского учета поражает своим размахом. Выученных во времена СССР и прошедших жестокою школу взаимодействия с ОБХСС, ОБЭП, налоговой полицией и прочими проверочно-силовыми структурами бухгалтеров, оказались не так-то просто переучить и переубедить работать по новым правилам. Причина подобного явления лежит в социально-субъективной плоскости. Это страх. Страх допустить ошибку, попасть под проверку и всю оставшуюся жизнь испытывать чувство вины за немалую сумму штрафов. Страх объяснений с начальством и потери работы с "волчьим билетом". Страх попасть под уголовное расследование и лишиться свободы. Все это в совокупности породило у бухгалтеров чувство недозволённости и невозможности какой-либо самостоятельности на профессиональном фронте. Плюрализм в данном вопросе отвергался первоначально. Любой шаг в сторону от нормативных документов, инструкций или писем рассматривалось как нарушение, за которым следовало неизбежное наказание.

Слабые ростки нового мышления в бухгалтерском учете относятся к первому варианту ПБУ-1, впервые озвучившему термин "учетная политика" и официально провозгласившему возможность самостоятельного выбора вариантов учета. Многие бухгалтеры, в том числе и автор этих слов, читали и

перечитывали этот документ, не в силах понять революционности написанного. Новые экономические тенденции в стране требовали новых бухгалтерских методик и современных подходов к учетному процессу. Положительной тенденции развития способствовал резкий прилив свежей профессиональной крови, обеспеченный востребованностью бухгалтеров на рынке труда. Многие молодые специалисты, недавно окончившие высшие учебные заведения и не сумевшие трудоустроиться по специальности, вновь сели за парты переучиваться на бухгалтеров. И если они попадали в аудитории к преподавателям, понявшим и принявшим новые правила игры, дело шло на лад. В противном случае, слушателей в будущем ожидало еще одно переучивание.

Окончательная победа новых взглядов на роль и место бухгалтера в современных условиях будет достигнута не ранее следующего поколения, которое придет в учетный процесс будучи свободным от старых правил учета. Только обучая идущую за нами молодежь, мы сможем создать теоретический фундамент их будущего профессионального суждения. Предстоит перевернуть даже чувствительную оценку принимаемых решений. Если ранее при принятии решений над бухгалтерами довлел страх, то теперь он должен уступить место свободе. Карательная практика, которая как последний оплот прошлых взглядов на бухгалтерский учет сохранена по сей день, должна уходить в прошлое. Подобный взгляд провозглашен Президентом России В.В. Путиным на Петербургском экономическом форуме в июне 2013 года. «За последние годы наше законодательство очень изменилось, и многие люди вообще не были бы осуждены, если бы действовали современные правовые нормы. Конечно, в этом вопросе нельзя торопиться, нельзя, чтобы на свободу вышли люди, совершившие действительно серьезные преступления. Это рейдеры, фальшивомонетчики или те, кто отбирал квартиры, а также люди, угрожавшие применением насилия или применившие его... Амнистия коснется людей, кто совершил преступления в сфере предпринимательской деятельности, но осужден впервые, кто уже возместил или согласен возместить нанесенный ущерб и убытки потерпевшим. Судимость с этих граждан будет снята». Таким образом, если со временем уголовно-процессуальное законодательство удастся изменить в части экономических преступлений, это также будет способствовать распространению прогрессивных взглядов на бухгалтерский учет и свободе профессионального суждения.

1. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под. ред. П.С. Безруких. М., 2004.

2. Официальный сайт Президента РФ

3. Николаева, С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12.

4. Соколов, Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12..

