

КРИТЕРИИ ОБОСНОВАННОГО РАСЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

© 2018 Кляустер Алена Викторовна

Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова

655017, Республика Хакассия, г. Абакан, ул. Ленина, д. 92

E-mail: klauster2008@rambler.ru

Рассмотрены критерии обоснованного расчета резервов предстоящих расходов, которые в отличие от существующих позволяют более точно охарактеризовать расчет резерва в рамках действующего бухгалтерского законодательства.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтер, резерв, профессиональное суждение, критерии.

Создание резервов предстоящих расходов позволит дорожно-строительным организациям в бухгалтерском учете равномерно распределить расходы в течение года, чтобы избежать резких скачков себестоимости дорожных работ. Для соблюдения этого условия нами был предложен обоснованный расчет резервов, критериями которого будут выступать (см. табл. 1).

Критерий — нормативный документ. Этот критерий будет отражать существующий или нет на данный момент нормативный документ регламентирующий порядок формирования и использования резервов предстоящих расходов в дорожно-строительных организациях (см. табл. 2).

Из данных нормативных документов, очевидно, что резервный капитал является самым регламентированным и безопасным в формировании и использовании с позиции действующего законодательства. В законе строго определены нормы формирования и использования резерва в учете.

Оценочные резервы регламентированы в настоящее время достаточно широко. Они создаются с начала года, а в конце года после проведения инвентаризации, если есть остаток резерва, относятся на прочие доходы. Не урегулирован порядок их расчета в бухгалтерском

учете. Многие практикующие бухгалтера используют в этом случае положения НК РФ, чем сближают два вида учета при условии, что такой резерв им предусмотрен. Но с позиции бухгалтерского учета порядка формирования резерва необходимо прописать в учетной политике организации, с обязательным приложением порядка расчета и его обоснования с позиции действующего законодательства.

Резервы предстоящих расходов являются самыми неурегулированными с позиции законодательства. В настоящее время порядок их учета прописан в плане счетов, а вот способ формирования и использования резервов ни в одном нормативном документе. При этом ПБУ 8/2010 обязывает учитывать оценочные обязательства на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» [1]. ПБУ 10/1999 «Расходы организации» п. 11 относит эти резервы к прочим расходам, признавая счет 96 «Резервы предстоящих расходов» прочими расходами. (Прочие расходы — отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности (оценочные обязательства)) [2].

Таблица 1. Критерии обоснованного расчета

Показатель	Счета резервов согласно Плану счетов				
	Счет 14 «Резервы под снижение материальных ценностей»	Счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»	Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	Счет 82 «Резервный капитал»	Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»
Критерии	Нормативный документ				
	Учетная политика организации				
	Профессиональное суждение				

Таблица 2. Критерии — нормативный документ

Уровни нормативного регулирования	Нормативный документ				
	Счета резервов согласно Плану счетов				
	Счет 14 «Резервы под снижение материальных ценностей»	Счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»	Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	Счет 82 «Резервный капитал»	Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»
Законодательный уровень регулирования				ФЗ «Об акционерных обществах» N208-ФЗ	
Нормативный федеральный уровень регулирования	ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»				
	ПБУ «Учет материально производственных запасов» 5/2001	ПБУ «Учет финансовых вложений» 19/2002			ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»
	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по применению плана счетов: утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н				
Организационный уровень регулирования	Учетная политика организации, рабочий план счетов				

Таким образом, с позиции действующего законодательства — первого критерия, формирование и использование резервов предстоящих расходов должно быть сформировано бухгалтером организации, который основываясь на своем профессиональном суждении, отнесет его к организационному уровню нормативного регулирования и пропишет в учетной политике с приложением порядка расчета.

Критерий — учетная политика организации. В соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3] каждая организация формирует учетную политику согласно правилам бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством ст. 8 п. 2 ФЗ «О бухгалтерском учете» [4]. При этом ведение учета должно быть рациональным. Пункт 4 положения разрешает принимать все необходимые решения, для организации бухгалтерского учета. К ним, по нашему мнению, необходимо отнести порядок формирования и использования резервов в организациях. Поэтому каждая организация прописывает в своей учетной политике самостоятельно порядок формирования и использования оценочных резервов и резервов предстоящих расходов. Формирование резервного капитала прописывают в своей учетной политике в обязательном порядке акционерные общества, а

общества с ограниченной ответственность в добровольном. Учитывая при этом их необходимость посредством профессионального суждения бухгалтера.

Критерий — профессиональное суждение. Понятие «профессиональное суждение» в настоящее время довольно широко используется в теории учета. На практике бухгалтера отдают предпочтение законодательно установленным нормам и правилам, отходить от которых даже с разрешения норм не привыкли, или просто бояться брать на себя ответственность. Поэтому как оценивается, из каких критериев состоит, сущность и значение понятия «профессиональное суждение» не определено с позиции действующего законодательства и прерогатива осмысления, применения понятия отведена профессиональному сообществу. Где из большинства научных трудов мы выделили основные, на наш взгляд, понятия «профессионального суждения» сформулированные российскими учеными.

Так Я В. Соколов под профессиональным суждением понимает «добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное, как для описания, так и для принятия действенных управленческих решений» [5] и с этим нельзя не согласиться, с позиции формирования и исполь-

зования резервов бухгалтеру необходимо высказывать добросовестное мнение о возможных скрытых резервах или, наоборот, о необходимости их формирования, что окажет существенное влияние на формирование отчетности организации.

Профессор Шнейдман Л.З. профессиональным суждением считает «мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности и базирующееся на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов» [6] и это очевидно, так как сформировать резерв без соответствующей квалификации и накопленных знаний невозможно.

Пятов М.Л. в понятие профессиональное суждение бухгалтера вкладывает «уровень его знаний, опыта профессиональной деятельности, следование принципам профессиональной этики, а также осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию» [7], на наш взгляд, под ответственностью в процессе формирования и использования резервов в своей профессиональной деятельности каждый бухгалтер обязан руководствоваться Кодексом этики профессиональных бухгалтеров, чтобы нести ответственность за предоставляемую информацию как перед внешними, так и перед внутренними пользователями бухгалтерской информации.

В свою очередь, А.А. Шапошников и Т.В. Сеницына профессиональное суждение определяют как «экспертный метод оценки в недостаточно формализованных ситуациях и процедурах, а также выбор из имеющихся вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора». С позиции формирования и использования резервов предстоящих расходов в дорожно-строительных организациях экспертный метод оценки будет, является основным условием принятия или нет управленческого решения. Поэтому бухгалтер, формирующий резерв просто обязан использовать свое профессиональное суждение для экспертной оценки

вариантов учета резервов.

Все авторы, в понятие «профессиональное суждение» вложили свой смысл и обоснование. Схожесть понятий отражает своеобразный набор критериев, которыми должен обладать бухгалтер в своей профессиональной деятельности. Поэтому, из проведенного исследования понятий профессионального суждения нами выделены основные критерии, обобщающие эти понятия, необходимые на наш взгляд в ходе формирования резервов предстоящих расходов в дорожно-строительных организациях (табл. 3).

Выделенные нами критерии профессионального суждения бухгалтера в процессе формирования и использования резервов предстоящих расходов как образование, стаж и повышение квалификации, дополняют друг друга.

Так, специальное образование для бухгалтера является необходимой нормой. Это может быть как среднее специальное, так и высшее образование по специальности бухгалтерский учет. Так профессиональный стандарт «Бухгалтер» к специалисту, «занимающему должность бухгалтера в организации предъявляет следующие требования к образованию и обучению среднее профессиональное образование — программы подготовки специалистов среднего звена и дополнительное профессиональное образование по специальным программам. Требования к опыту практической работы — при специальной подготовке по учету и контролю не менее трех лет» [8]. Согласно данному стандарту бухгалтер должен обладать специальным образованием, иметь стаж работы согласно полученному образованию и постоянно контролировать уровень своей подготовки с позиции меняющегося законодательства в области бухгалтерского учета, посредством повышения своей квалификации.

Во многих организациях формирование резервов осуществляется главным бухгалтером, который формируя базовую учетную политику организации, заранее вкладывает в ее структуру формирование и использование необходимых резервов, основываясь на своем профессиональ-

Таблица 3. Критерии — профессионального суждения

Критерии	Профессиональное суждение
Образование	
Стаж	
Повышение квалификации	
Кодекс этики профессиональных бухгалтеров	

ном суждении. В свою очередь, профессиональные требования к работе главного бухгалтера в нашей стране определены статьей 7 ФЗ «О бухгалтерском учете» п. 4 из которых следует, что главный бухгалтер «должен иметь высшее образование, стаж работы, связанный с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет, а также главный бухгалтер должен не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики» [8]. Из данных норм следует, что главный бухгалтер занимающийся формированием бухгалтерской информации о методах исчисления резервов и использования их в учете должен им соответствовать. Кроме этого, по нашему мнению сюда следует также отнести постоянно повышение квалификации сотрудника занимающего место главного бухгалтера в организации. Это норма необходима вследствие постоянно меняющихся норм и правил ведения учета и отчетности в организациях. Повышение квалификации, возможно, проходить в Институте профессиональных бухгалтеров, и самое главное это норма не противоречит гл. 31 ТК РФ [9].

С позиции управленческой функции организации образование, стаж и повышение квалификации должно быть прописано в должностной инструкции бухгалтера. Соблюдение этих критериев позволит бухгалтерам принимать достоверные решения в своей профессиональной деятельности, управленцам избежать рисков принятия неверных решений. Грамотный специалист в сфере бухгалтерского учета, обладающий соответствующим образованием, стажем практической работы и постоянно проходящий курсы повышения квалификации является для организации грамотным специалистом применяющим свое профессиональное суждение во благо организации и увеличения ее доходов, что в рыночной экономике и в период кризиса является необходимым условием снижения хозяйственных рисков.

Пункт 2.5. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу содержит первые упоминания термина «профессиональное суждение» рас-

смотренное с позиции формирования специального образования и повышения квалификации бухгалтера «д) на выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита; ж) на формирование глубокого понимания норм профессиональной этики» [10]. В концепции также предлагается использовать в учете нормы профессиональной этики, в нашем понимании это выделенный нами критерий — «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров» [11].

Этот документ является гарантом этических норм и правил поведения, обязательных для профессиональных бухгалтеров. Это правила поведения и ответственность за профессиональные действия осуществляемые бухгалтером в работе. Профессиональный бухгалтер должен подчиняться этим базовым положениям и вести учет с соблюдением всех требований прописанных в кодексе. На наш взгляд, кодекс похож на клятву Гиппократ у медработников. И применять его должны не только главные бухгалтера, но и все счетные работники, осуществляющие профессиональную деятельность, что отразится на качестве предоставляемой бухгалтерской информации пользователям и обяжет действовать в общественных интересах организации и государства в целом.

Профессиональное суждение с позиции бухгалтерского учета позволяет в рамках правового поля учитывать финансово-хозяйственную деятельность организации и формировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, наиболее близкие к их реальной рыночной оценке. И это напрямую повышает инвестиционную привлекательность организации и достоверность данных учета. С позиции формирования и использования резервов профессиональное суждение бухгалтеру просто необходимо. Оно позволяет бухгалтеру не формировать скрытые резервы.

Таким образом, предложенные нами критерии обоснованного расчета резервов предстоящих расходов позволяют более точно охарактеризовать расчет резерва необходимый для снижения резких скачков себестоимости дорожных работ и равномерного распределения предстоящих расходов на год.

Библиографический список

1. Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утверждено Приказом Минфина РФ от 13.12.10 № 167н. [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» ФЗ РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
5. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2002. № 12.
6. Шнейдман Л.З. Интервью // Финансовая газета. 2001. № 44. С. 18–19.
7. Пятов М.Л. Профессиональное суждение в современной практике учета // Бухгалтерский учет. 2008. № 24. с. 51–55
8. Приказ Минтруда России от 22.12.2014 N1061н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2015 N35697 [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
9. «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 N197-ФЗ (ред. от 03.08.2018) [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
10. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
11. «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России» (утв. решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», протокол от 24.11.2016 N10/16) [Электронный ресурс]: <http://base.consultant.ru>
12. Шапошников А. А., Синицына Т.В. Профессиональное суждение и его роль в аудите // Аудиторские ведомости. 2006. № 4.

Поступила в редакцию 28.07.2018 г.