

**ВЛИЯНИЕ КАТЕГОРИЙ «СУЩЕСТВЕННОСТЬ» И «ДОСТОВЕРНОСТЬ»  
НА ФОРМИРОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА****Татьяна Мэлсовна АЛДАРОВА<sup>a,\*</sup>, Виктория Васильевна НИКИФОРОВА<sup>b</sup>**

<sup>a</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» факультета экономики и управления, Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация  
aldarova\_t@inbox.ru

<sup>b</sup> магистрант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» факультета экономики и управления, Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация  
office@esstu.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Получена 06.04.2017

Получена в доработанном  
виде 11.04.2017

Одобрена 22.05.2017

Доступна онлайн 28.06.2017

УДК 657

JEL: M41

<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.672>**Аннотация**

**Предмет.** Выражение профессионального суждения – это сложная сторона деятельности бухгалтера, требующая не только наличия соответствующей квалификации, но и разработки комплекса методологических решений, касающихся оценки значимых фактов хозяйственной жизни организации для обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях.

**Цели и задачи.** Выявление взаимосвязи категорий «существенность», «достоверность» и «профессиональное суждение бухгалтера», а именно – каким образом «существенность» и «достоверность» оказывают влияние на процесс формирования профессионального суждения бухгалтера. Исходя из поставленной цели, необходимо сформулировать следующие задачи: проанализировать различные трактовки понятия «профессиональное суждение бухгалтера»; предложить авторский подход к содержанию категории «профессиональное суждение бухгалтера»; выявить формальный подход к применению существенности для обеспечения достоверности информации; выявить и попытаться оценить влияние категорий «существенность», «достоверность» на профессиональное суждение бухгалтера.

**Методология.** Методика исследования включает анализ, сравнение, систематизацию и обобщение современной научной литературы по теме исследования.

**Результаты.** В статье раскрыты различные трактовки термина «профессиональное суждение бухгалтера». Авторы предлагают свое понимание этой категории, что позволило разработать схему, раскрывающую влияние категорий «достоверность», «существенность» на профессиональное суждение бухгалтера. Авторы считают, что это будет способствовать закреплению категории «профессиональное суждение бухгалтера» в федеральных стандартах бухгалтерского учета.

**Выводы.** Исследование различных трактовок термина «профессиональное суждение бухгалтера» позволило выявить отсутствие прямого определения данного понятия в российских нормативных документах. Установлено, что только вероятно-качественная оценка существенности обеспечит содержательную достоверность бухгалтерской отчетности, а не только формальную.

**Ключевые слова:**профессиональное суждение,  
бухгалтер, существенность,  
достоверность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

В условиях цифровой экономики профессия «бухгалтер», по мнению экспертов, будет постепенно исчезать, заменяясь роботизированной техникой с соответствующим программным обеспечением. Считаем, что бухгалтер высокой квалификации, способный выражать профессиональное суждение о существенных фактах хозяйственной жизни, которые, в свою очередь, должны достоверно отражаться в финансовой отчетности, не может быть заменен никакими прогрессивными технологиями. Поскольку именно профессиональный бухгалтер формирует свое суждение с учетом анализа

множества факторов, в том числе определенных количественных и, зачастую, качественных характеристик информации, формируемой и представляемой в отчетности.

В настоящее время профессия «бухгалтер» становится все менее механической и более свободной, творческой. Если раньше главный бухгалтер был просто счетоводом, то теперь у него более обширная область деятельности: он составляет учетную политику, которая больше всего подойдет организации, анализирует состояние предприятия и непосредственно участвует в разработке разнообразных управленческих решений. Теперь он всегда должен иметь свой взгляд на бухгалтерский учет и собственное суждение по любому факту хозяйственной жизни экономического субъекта.

Российский бухгалтерский учет переживает очень нелегкий и в то же время интересный процесс реформирования и перехода на международные стандарты. Одной из главных тенденций такого процесса является четкое разграничение правил и требований, предъявляемых к бухгалтерскому и налоговому учету. В связи с этим в каждой организации, ведущей бухгалтерский учет, должны быть организованы две системы учета, которые, в основном, представляют собой два параллельных направления, иногда пересекающихся между собой в точках признания тех или иных доходов и расходов. Все это приводит бухгалтера к необходимости оценивать объекты бухгалтерского учета с точки зрения инвесторов и выгодоприобретателей, которых, в свою очередь, мало интересует своевременность и полнота начисления уплаты налогов и сборов в бюджет. А ведь именно в последнем заинтересованы, с одной стороны, руководители организаций, а с другой – контролирующие органы. Известно, что вопросы налогообложения достаточно жестко регламентированы в российском законодательстве. В связи с этим, не все бухгалтеры способны сформировать свое профессиональное суждение о прошлых, настоящих и будущих фактах хозяйственной жизни как объектах бухгалтерского учета, и не потому, что у них мало опыта или знаний,

а из-за того, что они привыкли во всем полагаться на нормативные документы. В то же время все документы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета в нашей стране, не способствуют внедрению термина «профессиональное суждение» в деятельность российских бухгалтеров. В этом-то и состоит главная проблема – категория «профессиональное суждение бухгалтера» не закреплена в федеральных стандартах бухгалтерского учета.

Выражение профессионального суждения – это очень «размытая» и сложная сторона деятельности бухгалтера. Не так-то просто сформировать свое профессиональное мнение при оценке того или иного факта хозяйственной жизни, а потом грамотно обосновать и отстоять это мнение перед различными заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, чтобы в конце получить наиболее достоверную информацию с учетом ее существенности.

Что же такое суждение? Суждение – форма мышления, в которой что-либо утверждается или отрицается о существовании объектов, связях между объектом и его свойствами или об отношениях между объектами<sup>1</sup>. Можно сказать, что это высказывание, мнение, которое показывает отношение говорящего к объекту суждения, является неотъемлемым элементом всякого познания. На первый взгляд достаточно иметь хотя бы приблизительное понятие об объекте суждения, чтобы его познать. Однако суждение – это выводы о состоянии объекта с построением доказательств. Чтобы суждение было объективным, необходимо понятия об объекте рассматривать во взаимосвязи между собой. Только так возможно познать объект и, соответственно, судить о нем. Стоит отметить, что взаимосвязь понятий об объекте имеется только на момент суждения о нем. Поэтому бухгалтер, формируя профессиональное суждение о том или ином факте хозяйственной жизни, который имел место в прошлом, оценивает его существенность в настоящем с учетом прошлых событий, чтобы обеспечить

<sup>1</sup> Формальная логика / отв. ред. И.Я. Чупахин, И.Н. Бродский. Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1977. 356 с.

реальную достоверность бухгалтерской отчетности в интересах ее пользователей, которые, в свою очередь, после составления и представления будут анализировать ее в будущем.

В то же время не у каждого бухгалтера есть свое собственное суждение. Ключевым словом является «собственное», так как, в основном, бухгалтеры просто принимают оценки и суждения об объектах бухгалтерского учета, сформированные только на основе требований нормативных документов, как правильные и объективные. Недостаточно просто знать положения Федерального закона и ПБУ, стоит лучше изучить ситуацию со всех сторон и выразить свое профессиональное суждение, которое наилучшим образом подойдет при оценке конкретного факта хозяйственной жизни.

В табл. 1 приведены различные трактовки термина «профессиональное суждение».

В результате анализа приведенных трактовок данного термина можно обобщить их следующим образом. «Профессиональное суждение бухгалтера» – это обоснованное мнение квалифицированного бухгалтера о фактах хозяйственной жизни, имеющих неоднозначную нормативную трактовку, сформированное в условиях неопределенности в целях составления достоверной бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях.

Профессиональное суждение бухгалтера рассматривается с разных ракурсов, но в качестве основы выступают знания, опыт и квалификация бухгалтера [12], принимающего решения в условиях неопределенности в отношении «нестандартных» ситуаций. В этом смысле профессиональное суждение можно рассматривать как необходимую среду для развития творческого подхода к бухгалтерскому учету и реализации концепции достоверного и добросовестного взгляда [13]. В научном сообществе еще не выработан комплексный подход к применению профессионального суждения бухгалтером [14]. Следует отметить, что использование

профессионального суждения может существенно повлиять на показатели финансовой отчетности и, как следствие, на решения заинтересованных пользователей<sup>2</sup>. Изучению данного вопроса посвящено достаточное количество статей (см. табл. 1), поскольку современные бухгалтеры применяют профессиональное суждение достаточно широко: при формировании учетной политики, в процессе учета внеоборотных и оборотных активов, оценочных и арендных обязательств, создания и использования оценочных резервов и т.д. Данные показатели являются существенными; их пропуск или искажение влияет на достоверность бухгалтерской отчетности, вводя пользователей в заблуждение. Оценка того, какой показатель является существенным, информацию о котором необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности, также является областью профессионального суждения бухгалтера. Выявление взаимосвязи между объектами профессионального суждения и показателями бухгалтерской отчетности является актуальной проблемой в научном сообществе<sup>3</sup>.

После изучения всевозможных определений понятия «профессиональное суждение бухгалтера» различных авторов мы предлагаем свое понимание данного термина. Итак, профессиональное суждение бухгалтера – это обоснованный и квалифицированный, но в то же время собственный взгляд бухгалтера на неоднозначно трактуемый существенный факт хозяйственной жизни, который имел место в прошлом, и который оценивается в настоящем с учетом прошлых событий с целью обеспечения пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией для принятия ими действенных управленческих решений в будущем.

Изучая международный опыт, можно сказать, что в США в эту категорию, помимо суждения бухгалтеров, могут также войти и суждения аудиторов, так как там аудиторы и бухгалтеры вместе составляют одну профессию –

<sup>2</sup> Штефан М.А., Ковина А.К. Профессиональные оценки в бухгалтерском учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 18. С. 23–33.

<sup>3</sup> Там же.

профессиональный бухгалтер [15]. Это и отличает нашу страну от других стран – в России у аудитора и бухгалтера взаимосвязь практически отсутствует.

Профессиональное суждение в российском бухгалтерском учете имеет место, но оно не столь широко распространено как в международной практике, так как российские бухгалтеры не могут отвыкнуть от традиций советского учета, когда вся учетная система была строго регламентирована. Кроме того, в российских нормативных актах нет и прямого определения понятия «профессиональное суждение», существует только косвенное.

Так, вспомним уже не действующий Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором вскользь затрагивалась категория «профессиональное суждение бухгалтера», а именно указывалась возможность отклонения от правил бухгалтерского учета в случаях, когда они, по мнению бухгалтера, не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, и это отклонение от правил нужно обосновать в пояснениях к бухгалтерской отчетности<sup>4</sup>. Это значит, что бухгалтер мог, опираясь на свое профессиональное суждение, отступить от правил и требований нормативных документов и поступить так, как он считает более верным. Данный закон с 1 января 2013 г. утратил свою силу, и в действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ эта норма отсутствует<sup>5</sup>.

Косвенное упоминание о профессиональном суждении также можно встретить в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Этот документ устанавливает, что в исключительных случаях (например, при национализации имущества) организация может не следовать правилам данного ПБУ, если они не позволяют достоверно и полно

отразить финансовое положение и финансовые результаты деятельности данной организации, и эти отступления от правил с указанием причин должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах<sup>6</sup>. С одной стороны, бухгалтер может использовать свое профессиональное суждение для более достоверного отражения финансового положения организации в отчетности. Но с другой стороны, в ПБУ 4/99 не указывается, при каких еще «исключительных случаях», кроме национализации имущества, возможно отступление от правил этого ПБУ.

Итак, в российском учете имеется место для категории «профессиональное суждение бухгалтера», но существует огромная преграда для развития своего мнения российскими бухгалтерами в виде отсутствия определенных границ для использования этой категории в процессе формирования достоверной бухгалтерской отчетности.

Если сравнивать бухгалтерский учет в России и учет в других странах по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО), то можно увидеть, что МСФО более серьезно относятся к термину «профессиональное суждение», нежели российские стандарты бухгалтерского учета. Например, согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при разработке учетной политики руководство организации должно использовать собственное суждение для более полного, надежного и достоверного отражения информации, опираясь на существующие нормативные документы.<sup>7</sup> В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» прописано, что при определении наилучшего способа представления информации

<sup>6</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н.

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015), п. 10–12.

<sup>4</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (последняя редакция).

<sup>5</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция).

в финансовой отчетности нужно опираться на профессиональное суждение бухгалтера.<sup>8</sup>

Конечно, правила, регламентирующие бухгалтерский учет, в ПБУ и МСФО очень схожи, но все же именно МСФО предоставляют больше свободы при классификации и оценке различных фактов хозяйственной жизни. Другими словами, можно выявить своеобразный парадокс: МСФО не устанавливают жестких ограничений при отражении разнообразных фактов хозяйственной жизни, однако, при таком подходе достоверность бухгалтерской отчетности обеспечивается в большей мере.

В российских нормативных документах полная и достоверная бухгалтерская отчетность определяется как отчетность, которая сформирована по правилам, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету.<sup>9</sup> Данная нормативно-правовая трактовка предполагает, что любая отчетность, составленная по требованиям нормативных документов, обладает такими качествами, как полнота и достоверность. По нашему мнению, это определение ошибочное и может ввести в заблуждение и составителей, и пользователей бухгалтерской отчетности.

Во-первых, термины «полнота» и «достоверность» относительны. Поскольку круг пользователей отчетности многообразен и широк, затруднительно одновременно удовлетворить все их интересы полной и достоверной информацией исходя из принципа нейтральности. Для одной группы пользователей существует один критерий достоверности и полноты, а для другой – совсем иной критерий, например, сопоставимости.

Во-вторых, не всегда полностью собранная информация достоверно отражает реальное положение дел организации. Поскольку

с математической точки зрения достоверность определяется как степень вероятности наступления того или иного события [16], то абсолютной достоверности не существует. Следовательно, в отчетности содержится относительно достоверная информация с предельно допустимым уровнем искажений. Еще в 20-е гг. прошлого века А.П. Рудановский утверждал, что те или иные учетные показатели относительны. Например, по его мнению, себестоимость – это не что иное, как математическое ожидание и должна рассматриваться именно в духе допустимых (вероятных) отклонений [17].

Поэтому разобраться с полнотой и достоверностью информации, т.е. определить их границы, поможет бухгалтеру его профессиональное суждение. Однако определение, данное в ПБУ, делает бесполезным применение профессионального суждения в бухгалтерском учете. Поскольку возникает разумный вопрос: зачем бухгалтеру формировать свое мнение для более достоверного отражения в учете фактов хозяйственной жизни, если можно просто выполнить все требования нормативно-правовых актов и также считать, что отчетность является достоверной?

Если вновь обратиться к международной учетной теории и практике, то в разных странах достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется по-разному. Так, в Великобритании она связана с концепцией «достоверный и добросовестный взгляд», которая закреплена в законодательных актах и связана с аудиторским заключением. Согласно этому подходу организация должна отклониться от принятых нормативных требований, если они не позволяют точно и объективно представить имущественное положение в отчетности [18]. Кроме того, достоверность рассматривается как приоритет содержания перед формой, однако, что считать содержанием, а что формой, зависит от того, кому дано на это право, т.е. носит субъективный характер. Анализируя данную трактовку, можно сказать, что очень многое зависит от профессионального суждения бухгалтера, которое, в отличие от России, широко

<sup>8</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017), п. 51–52.

<sup>9</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н.

применяется в международной практике. Именно профессиональное суждение позволяет оценить прошлые, настоящие и будущие факты хозяйственной жизни в соответствии с требованием приоритета содержания над формой, т.е. обеспечить достоверность не формальную (только следование требованиям нормативных актов), а достоверность содержательную.

Следовательно, необходимо разделять достоверность на две составляющие – достоверность как неукоснительное следование требованиям нормативных актов (достоверность формальная), и достоверность как характеристика информации, которая отражает истинные результаты деятельности организации (достоверность содержательная). Первое понятие достоверности абсолютно не затрагивает категорию «профессиональное суждение бухгалтера», а второе же понятие должно быть полностью взаимосвязано с профессиональным суждением. Ведь целью формирования суждения бухгалтера является достоверное отражение фактов хозяйственной жизни организации.

При выявлении взаимосвязи профессионального суждения и достоверности важную роль играет понятие «существенность». Данная категория занимает очень высокое положение в системе бухгалтерского учета. Без нее весь учет был бы более громоздким, занимал бы много времени, да и вообще бухгалтер напоминал бы просто счетную машину. Существенность является одной из основополагающих качественных характеристик бухгалтерской информации. Так, В.Я. Соколов определяет существенность, как качественную, неизмеримую количественно характеристику возможности информации повлиять на решение ее пользователя [19]. В то же время, при рассмотрении существенности выделяют принцип относительности, т.е. все учетные данные носят не абсолютно точный, а условно точный характер<sup>10</sup>. При этом разные данные имеют различную степень вероятности. Любой пользователь бухгалтерской информации должен понимать всю ее

относительность, не считая ее абсолютно истинной. Но эта информация должна быть достаточной и достоверной для принятия экономического решения. Существенность – это отражение неопределенности, случайности и вероятности внутренних характеристик экономических процессов<sup>11</sup>. Соблюдение принципа существенности еще не означает, что бухгалтерская отчетность в полной мере будет отвечать требованию достоверности. Только соблюдение баланса между качественными характеристиками позволит реализовать основное предназначение отчетности – достоверное отражение информации о финансовом положении организации. Относительная важность характеристик в различных случаях – это дело профессионального суждения бухгалтера [20]. Категорию «существенность» можно определить как вероятностную меру, позволяющую пользователю информации оценить вероятность наступления того или иного события.

Таким образом, существенность в бухгалтерском учете – это вероятностная характеристика учетной информации, влияющая на принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности.

При определении существенности важно помнить, что данное понятие в бухгалтерском учете, прежде всего, является характеристикой качественной, а потом уже количественной. Только в этом случае на основании существенности бухгалтер сможет достоверно отразить информацию в бухгалтерском учете. Это является еще одной проблемой бухгалтерского учета в нашей стране, где существенность является только количественным показателем – процентом от общей суммы. Качественными показателями, которые необходимо учитывать при оценке существенности, могут быть вид деятельности и масштабы бизнеса, деловая конъюнктура, конкурентоспособность, адекватность принятой учетной политики и т.д. [21].

<sup>10</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

<sup>11</sup> Каморджанова Н.А., Гордеева М.А. Особенности применения компетентностного подхода при формировании существенности в бухгалтерском учете // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2012. № 1. С. 28.

Поэтому авторы считают, что существенность является вероятностно-качественной характеристикой бухгалтерской отчетности, обеспечивающей ее содержательную достоверность.

Таким образом, содержание категории «существенность» предполагает, что она должна определяться на основании суждения бухгалтера. Кроме того, существенность связана с достоверностью информации, но тут необходимо учитывать, какой подход применяется к категориям «существенность» и «достоверность» – качественный или количественный, формальный или содержательный.

Взаимосвязь между содержанием категорий «существенность», «достоверность» и «профессиональное суждение бухгалтера» можно представить в виде схемы (рис. 1). Чтобы увидеть, как взаимосвязаны данные понятия, надо отследить, как факт хозяйственной жизни попадает в финансовую отчетность и далее на рассмотрение к пользователям.

Итак, все начинается с факта хозяйственной жизни. На основании свершившихся фактов (прошлые события) и формируется профессиональное суждение бухгалтера, одновременно с этим бухгалтер должен оценить количественный (вероятностный) уровень их существенности.

Далее, опираясь на свое суждение, бухгалтер должен оценить уже качественную сторону существенности информации, принимая во внимание настоящее положение организации на отчетную дату. И, опираясь на общую существенность (вероятностно-качественную), бухгалтер должен прийти к информации, которая будет достоверно отражать все факты хозяйственной жизни в учете.

После формируется бухгалтерская отчетность, которая, в конце концов, попадает в руки заинтересованных пользователей после отчетной даты, которые могли бы на ее основе составить прогноз положения экономического субъекта в обозримом будущем, т.е. принять

действенные решения с учетом будущих событий. От того, насколько ответственно подойдет бухгалтер к формированию своего профессионального суждения, зависит достоверность составленной отчетности.

На данный момент времени категория «профессиональное суждение бухгалтера» пока не может прижиться в нашем учете. И на это существуют две причины.

Во-первых, сознание российских бухгалтеров готово к использованию данной категории, но четкого понимания ее содержания не сформировалось. Им намного проще следовать правилам нормативных документов.

Во-вторых, понятие «профессиональное суждение бухгалтера» никак не закреплено в российском учете с правовой точки зрения.

Эти причины связаны между собой. Ведь если хотя бы одна из них разрешится, то через некоторое время разрешится и вторая, а после процесс ввода категории «профессиональное суждение бухгалтера» пойдет намного проще и быстрее.

Возможно, что еще одной причиной того, почему в России не используется суждение бухгалтера является то, что содержание категорий «существенность» и «достоверность» практически полностью утеряны в нашем учете, и в большинстве случаев данные понятия применяются формально. Так как эти термины тесно взаимосвязаны друг с другом, то и решения проблем, связанных с ними, аналогичны: бухгалтерам важно научиться применять и отстаивать собственное профессиональное суждение в своей работе. Ведь из суждения бухгалтера должны вытекать и существенность, и достоверность информации. И существенность должна быть в большей степени вероятностно-качественной характеристикой информации. Достоверность должна быть содержательной, а это означает, что информация в отчетности должна называться достоверной не потому, что она построена по всем правилам и требованиям нормативных документов, а потому, что не содержит существенных

искажений и пропусков и реально отражает все результаты хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, в бухгалтерском учете просто необходимо существование такой категории, как «профессиональное суждение бухгалтера». И не просто существование, а закрепленное понятие в нормативно-

правовых актах. Только тогда бухгалтеры смогут сформировать достоверную по сути информацию для финансовой отчетности. Ведь решение данного вопроса поможет решить и другие проблемы и сделать российский бухгалтерский учет менее регламентированным и более творческим и креативным.

**Таблица 1**

**Трактовки термина «Профессиональное суждение бухгалтера»**

**Table 1**

**Interpretations of the term *Professional judgment of accountant***

Автор	Трактовки термина «Профессиональное суждение бухгалтера»
Я.В. Соколов	Мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [1]
Л.З. Шнейдман	Мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов <sup>12</sup>
С.А. Рассказова-Николаева	Способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность [2]; обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменений [3]
М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина	Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации [4]
Е.В. Казанникова	Суждение, выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям отчетности [5]
М.Л. Пятов	Профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики, осознанием ответственности перед обществом за представляемую информацию [6]
Н.В. Генералова	В широком значении – идентификация бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни; в узком значении – идентификация бухгалтером фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний, в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями [7]
Н.В. Богданова	Мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности или профессиональная оценка всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности [8]
И.В. Евстратова	Точка зрения бухгалтера, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно [9]
А.А. Ефремова	Практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций [10]
И.Ю. Никонова	Компетентное, добросовестное мнение бухгалтера, определяющее конкретное содержание правил учета, отражаемых в учетной политике, влияющее на существенность информации в финансовой отчетности и на финансовое состояние организации [11]
А.Р. Губайдуллина	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 <sup>13</sup>

*Источник:* составлено авторами

*Source:* Authoring

<sup>12</sup> Бухгалтерский учет: учебник / под. ред. П.С. Безруких. 5-е изд. перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 736 с.

<sup>13</sup> Губайдуллина А.Р. Принципы учета, определения применения профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28. С. 39–48.



**Рисунок 1**

**Влияние категорий «существенность» и «достоверность» на формирование профессионального суждения бухгалтера**

**Figure 1**

**Impact of the categories of *Materiality* and *Reliability* on the formation of accountant's professional judgment**



*Источник: составлено авторами*

*Source: Authoring*

## Список литературы

1. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53–57.
2. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 12. С. 4–9.
3. Рассказова-Николаева С.А. Обучение профессиональному суждению // Бухгалтерский учет. 2007. № 17. С. 44–50.
4. Лианский М.Е., Лимошина Е.В. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации // Бухгалтерский учет. 2006. № 24. С. 71–72.
5. Казанникова Е.В. Место профессионального суждения бухгалтера в условиях профессионального и нормативного регулирования // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. 2007. Т. 12. № 33. С. 112–114.
6. Пятов М.Л. Профессиональное суждение в современной практике учета // Бухгалтерский учет. 2008. № 24. С. 51–55.
7. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 54–61.
8. Богданова Н.В. Изюминка профессионального суждения // Бухгалтерия и банки. 2005. № 3. С. 18–20.
9. Евстратова И.В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? // Бухгалтерский учет. 2011. № 2. С. 102–104.
10. Ефремова А.А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? // Бухгалтерский учет. 2008. № 16. С. 43–46.
11. Никонова И.Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. 2012. № 2. С. 188–193.
12. Смирнова Е.А. Профессиональное суждение бухгалтера: понятие, сущность и содержание // Теория и практика общественного развития. 2012. № 10. С. 291–294.
13. Дёмина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера в современной практике отечественного бухгалтерского учета // Инновационное развитие экономики. 2014. № 1(18). С. 97–102.
14. Устинова Я.И. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент выбора учетных решений // Аудитор. 2015. № 1-2. С. 61–70.
15. Chatfield M., Vangermeersch R. History of Accounting: An International Encyclopedia. London, Routledge, 2014, 649 p.
16. Тёрнер Д. Вероятность, статистика и исследование операций / пер. с англ. М.: Статистика, 1976. 431 с.
17. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. М.: Московское научное издательство «МАКИЗ», 1928. 183 с.

18. *Пятов М.Л.* Достоверность бухгалтерской отчетности // *Бухгалтерский учет*. 2011. № 6. С. 91–93.
19. *Соколов В.Я.* Существенность в аудите // *Аудиторские ведомости*. 2014. № 6. С. 12–18.
20. *Бычкова С.М., Алдарова Т.М.* Понятие достоверности и существенности в бухгалтерском учете // *Аудиторские ведомости*. 2007. № 1. С. 10–15.
21. *Каморджанова Н.А., Гордеева М.А.* Существенность информации в бухгалтерском учете // *Вестник ИНЖЭКОНа. Серия: Экономика*. 2012. № 2. С. 83–91.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**THE IMPACT OF MATERIALITY AND RELIABILITY CATEGORIES  
ON ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL JUDGMENT FORMATION****Tat'yana M. ALDAROVA<sup>a,\*</sup>, Viktoriya V. NIKIFOROVA<sup>b</sup>**<sup>a</sup> East Siberian State University of Technology and Management, Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation  
aldarova\_t@inbox.ru<sup>b</sup> East Siberian State University of Technology and Management, Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation  
office@esstu.ru

• Corresponding author

**Article history:**

Received 6 April 2017

Received in revised form

11 April 2017

Accepted 22 May 2017

Available online 28 June 2017

**JEL classification:** M41<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.672>**Keywords:** professional judgment, accountant, materiality, reliability**Abstract****Importance** To express professional judgment, it is required to have relevant qualification and develop a set of methods enabling to evaluate certain material facts of economic life of the firm and ensure the reliability of financial statements in all material respects.**Objectives** The purpose of the study is to reveal the relationship between the categories of *materiality*, *reliability* and *accountant's professional judgment*, namely, to show how materiality and reliability influence the process of accountant's professional judgment formation.**Methods** The methodology of the study includes analysis, comparison, systematization and synthesis of relevant scientific literature.**Results** The paper provides various interpretations of the term *accountant's professional judgment*. We offer our own understanding of this category, which helps develop a scheme showing the influence of the categories of *reliability* and *materiality* on accountant's professional judgment. We believe it will contribute to the disclosure of the latter in Russian Accounting Standards.**Conclusions** The study of various interpretations of the term *accountant's professional judgment* reveals the absence of a direct definition of this concept in Russian statutory documents. It determined that only a probabilistic-qualitative assessment of materiality will ensure the substantive reliability of financial statements, and not only the formal one.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**References**

1. Sokolov Ya.V., Terent'eva T.O. [Professional judgment of the accountant: Results of the past century]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2001, no. 12, pp. 53–57. (In Russ.)
2. Nikolaeva S.A. [Professional judgment in the system of statutory regulation of accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 12, pp. 4–9. (In Russ.)
3. Rasskazova-Nikolaeva S.A. [Professional judgment training]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2007, no. 17, pp. 44–50. (In Russ.)
4. Lianskii M.E., Limoshina E.V. [Professional judgment and financial statements of the company]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2006, no. 24, pp. 71–72. (In Russ.)
5. Kazannikova E.V. [The place of accountant's professional judgment under professional and statutory regulation]. *Izvestiya Rossiiskogo gosudarstvennogo pedagogicheskogo universiteta im. A.I. Gertsena = IZVESTIA: Herzen University Journal of Humanities and Sciences*, 2007, vol. 12, no. 33, pp. 112–114. (In Russ.)
6. Pyatov M.L. [Professional judgment in modern accounting practice]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 24, pp. 51–55. (In Russ.)

7. Generalova N.V. [Professional judgment and its application when generating the IFRS-based financial statements]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2005, no. 23, pp. 54–61. (In Russ.)
8. Bogdanova N.V. [The highlight of professional judgment]. *Bukhgalteriya i banki = Accountancy and Banks*, 2005, no. 3, pp. 18–21. (In Russ.)
9. Evstratova I.V. [Professional judgment of the accountant: What is it?]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 2, pp. 102–104. (In Russ.)
10. Efremova A.A. [Reliability of financial statements contrary to the requirements of the Russian Accounting Standards: Violation or professionalism?]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 16, pp. 43–46. (In Russ.)
11. Nikonova I.Yu. [The importance of accountant's professional judgment when formulating the accounting policies]. *Voprosy sovremennoi nauki i praktiki. Universitet im. V.I. Vernadskogo = Problems of Contemporary Science and Practice. Vernadsky University*, 2012, no. 2, pp. 188–193. (In Russ.)
12. Smirnova E.A. [Accountant's professional opinion: Concept, matter and content]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and Practice of Social Development*, 2012, no. 10, pp. 291–294. (In Russ.)
13. Demina I.D. [Accountant's professional judgment in modern practice of national accounting]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 1, pp. 97–102. (In Russ.)
14. Ustinova Ya.I. [Professional judgment of the accountant as a tool for selecting accounting decisions]. *Auditor*, 2015, no. 1-2, pp. 61–70. (In Russ.)
15. Chatfield M., Vangermeersch R. *History of Accounting: An International Encyclopedia*. London, Routledge, 2014, 649 p.
16. Turner J.C. *Veroyatnost', statistika i issledovanie operatsii* [Modern Applied Mathematics: Probability – Statistics – Operational Research]. Moscow, Statistika Publ., 1976, 431 p.
17. Roudanovskii A.P. *Teoriya balansovogo ucheta. Otsenka kak tsel' balansovogo ucheta* [The balance sheet theory. Valuation as a goal of balance sheet accounting]. Moscow, MAKIZ Publ., 1928, 183 p.
18. Pyatov M.L. [Reliability of financial statements]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 6, pp. 91–93. (In Russ.)
19. Sokolov V.Ya. [Materiality in audit]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2014, no. 6, pp. 12–18. (In Russ.)
20. Bychkova S.M., Aldarova T.M. [The concept of reliability and materiality in accounting]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2007, no. 1, pp. 10–15. (In Russ.)
21. Kamordzhanova N.A., Gordeeva M.A. [Materiality of information in accounting]. *Vestnik INZHEKONA. Seriya: Ekonomika = Bulletin of ENZHECON. Series: Economics*, 2012, no. 2, pp. 83–91. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.