

Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “Юр-Спектр”. – Минск, 2016.

A. KRAVCHENKO

Belarusian State University of Transport

RESERVES: PROCEDURE AND THEIR NEED FOR CREATION OF AN ENTERPRISE BELARUSIAN RAILWAYS

The features and the need to establish a valuation allowance in the enterprises of the Belarusian Railways.

Получено 20.10.2016

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 9. Гомель, 2016**

УДК 657.1

В. А. НЕХАЙ

Черниговский национальный технологический университет, Украина

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА

Рассмотрены подходы исследователей к определению понятия «профессиональное суждение бухгалтера» и предлагается собственное определение автора. Обосновано, что профессиональное суждение бухгалтера следует рассматривать с двух точек зрения: выполнения функций и задач бухгалтерского учета (общее определение); составления достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности (частное определение).

Неопределенность, конфликтность и риск характеризуют современные условия хозяйствования, что приводит к поливариантности управленческих решений. Эффективность принимаемых решений основывается на качественной информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, которая, по современным определениям, является информационной технологией как способ сбора, обработки, хранения и передачи информации. Повышение требований к информационному обеспечению управления предприятием ставит перед бухгалтерской службой новые задачи и требует применения бухгалтером собственного профессионального суждения при организации системы бухгалтерского учета на предприятии.

Несмотря на развитый глоссарий терминов международных стандартов бухгалтерского учета, Национальных стандартов бухгалтерского учета Украины и законодательства по регламентации бухгалтерского учета, понятие «профессиональное бухгалтерское суждение» остается не определенным. Не достигнут единый подход относительно сущности и содержания данной учетной категории и среди научного сообщества.

Вопросы, связанные с профессиональным суждением в сфере бухгалтерского учета и аудита, в большей мере исследовали украинские и зарубежные ученые, в частности Н. И. Бондар, Н. В. Генералова, С. Ф. Голов, В. Н. Жук, О. В. Казанникова, Г. Г. Кирейцев, С. А. Николаева, В. М. Метелица, О. М. Петрук, О. А. Пятов, И. А. Слободняк, Я. В. Соколов, Т. М. Сторожук, Т. О. Терентьева, Л. З. Шнейдман и др. Этими и другими авторами доказана важность и необходимость применения профессионального суждения бухгалтера в современных условиях хозяйствования, исследованы отдельные аспекты процесса суждения, рядом авторов приведены собственные определения этого понятия. Большинство авторов вопросы профессионального суждения бухгалтера рассматриваются применительно к отдельным статьям учета, а исследованию понятия «профессиональное суждение бухгалтера», его структуре и направлениям уделено недостаточно внимания.

Познавая предметы, процессы и явления окружающего мира, выделяя в них похожие и отличительные признаки, мы высказываем свою мысль относительно восприятия и понимания реальности. Наше суждение основывается на личном мировоззрении, всех тех знаниях и практических навыках, которые являются нашим «тезаурусом». Суждение в широком понимании – это форма мышления, в которой средствами утверждения или возражения раскрываются связи между предметами и их признаками, взаимосвязи или отношения между процессами (явлениями) и факторами, влияющими на поведение. Суждение выражает наше понимание о наличии или отсутствии у предметов, явлений или процессов определенных признаков, свойств и взаимосвязей. С помощью суждений мы охватываем реальную действительность в разнообразнейших ее проявлениях.

Таким образом, суждение следует рассматривать как форму мышления, которая отображает отношение между объемами наших знаний и общечеловеческими понятиями (профессиональными понятиями) – совместимы они или нет, а если совместимы, то в какой форме совместимости находятся: в отношении тождественности, перекрестности или подчинения. В случае адекватного отображения объективной реальности суждения являются истинными, если нет – ошибочными. Проверкой истинности содержания суждений занимаются соответствующие науки, к предметной сфере которых принадлежат процессы и явления того или другого суждения [1].

В настоящее время нет споров в определении понятия «бухгалтерский учет» [2]: бухгалтерский учет – процесс выявления, измерения, регистрации,

накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений.

Первым этапом регистрации хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета является процесс выявления фактов деятельности предприятия (оперативной, финансовой, инвестиционной), который можно отождествить с процессом идентификации (идентификация от латинского *identifico* – отождествлять, приравнивать, распознавать). В общем смысле идентификация – это процесс распознавания системой или человеком другой системы или объекта в соответствии с определенным стандартом, эталоном или рядом признаков. Фундаментальный закон кибернетики, сформулированный У. Эшби, гласит, что для создания системы, которая способна решить проблему с определенным уровнем разнообразия, необходимо, чтобы управляющая система имела большее разнообразие, чем решаемая проблема. В системе бухгалтерского учета ключевую роль в определении уровня разнообразия играет главный бухгалтер, а как следствие – бухгалтерская служба в целом.

Как пример, возникают ситуации, когда «невозможно» определить затраты на создание актива – бесплатная передача актива, в этом случае предлагает использовать справедливую стоимость, не давая четкого понятия справедливой стоимости [3], но в любом случае основой является историческая себестоимость данного актива, сложившаяся на предприятии, передающем актив.

Можно выделить следующие моменты, где возникает необходимость применения профессионального суждения бухгалтера:

- присутствуют объекты учета, специфика которых требует применения дополнительных знаний и умений от бухгалтера при отражении их в бухгалтерском учете (выявление);

- в нормативных документах содержатся противоречивые нормы, поэтому бухгалтер, одновременно выполняя требования одних документов, нарушает требования других (регистрация);

- нормативные документы по бухгалтерскому учету, основанные на международных стандартах финансовой отчетности, предусматривают наличие альтернативных вариантов учета или оценки активов, обязательств (оценка);

- порядок формирования и представления внутренней (управленческой) отчетности носит рекомендательный характер, поэтому бухгалтеру приходится принимать решения, ориентируясь на ожидаемые информационные потребности внутренних заинтересованных пользователей (обобщение).

Таким образом, при выборе рационального решения следует, прежде всего, исходить из принципов бухгалтерского учета: осмотрительность, автономность, непрерывность деятельности, начисления и соответствия доходов и расходов и т. д.

Развитие общества дает возможность утверждать, что история каждой страны в процессе генезиса формируется под действием целого ряда факторов, связанных с соответствующими геополитическими, культурными, социальными, экономическими и другими средами. Такие же факторы в целом

охватывают и институты, которые формируют государство: право, экономика, налогообложение и т. п. Исходя из этого применение международных стандартов бухгалтерского учета в отдельных странах, без учета упомянутых факторов, можно поставить под сомнение.

Формирование информации, представляемой в финансовой отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности, осуществляется частными профессиональными организациями, главной задачей которых является соблюдение интересов акционеров, основаны на прецедентном праве, а значит не являются социальными.

Следует отметить, что для выхода предприятия на рынок капитала США международные стандарты финансовой отчетности не подходят. В этом случае финансовую отчетность следует составлять в соответствии с принятыми в США – Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), а они существенно отличаются от международных – International Accounting Standards (IAS). Также следует учитывать, что выход предприятий любой страны на международные рынки капитала зависит не от того, какая учетная политика используется на предприятии, а от уровня развития экономики этой страны и прибыльности предприятия за последние три года.

Если исследовать профессиональное суждение бухгалтера в США, то прежде всего следует отметить, что система высшего образования в США основывается на получении образования в колледжах, среди которых существует четкое разделение на более и менее престижные учебные заведения. Однако получение высшего образования не дает права называться профессиональным бухгалтером, для этого нужно пройти сертификацию ("сертификация" происходит от латинского "*certus*" – уверен). Сертификация бухгалтеров в западных странах является важной составляющей данной профессии (а во многих странах – обязательной для практикующих бухгалтеров) в связи с повышенной общественной ответственностью данной профессиональной сферы. Работодателю прежде всего нужна уверенность, гарантия того, что бухгалтер имеет высокий уровень современных знаний и практических умений и будет способствовать преумножению капитала компании. Такую уверенность дают профессиональные общественные организации, которые на основе независимых экзаменов сертифицируют своих членов, чем и подтверждают их способность качественно выполнять сложные задачи в сфере бухгалтерского учета.

Относительно сертификации бухгалтеров в Украине, которую проводят общественные организации, можно отметить следующее: кандидатам, успешно сдавшим необходимые экзамены и выполнившим дополнительные квалификационные требования, предъявляемые профессиональными объединениями, присуждаются квалификационные уровни CAP и CPA с выдачей соответствующих сертификатов:

– CAP (Certified Accounting Practitioner: Сертифицированный бухгалтер-практик). CAP способен вести систему бухгалтерского учета на предприятии и составлять все основные отчеты, включая налоговые декларации.

– CIPA (Certified International Professional Accountant: Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер). CIPA способен применять профессиональное суждение к вопросам финансового управления и принимать участие в принятии управленческих решений.

Базовые характеристики профессионала, в целом сформулированные Г. Гарднером, заключаются в следующем:

- выражение интересов потребителей и общества в целом;
- наличие необходимых теоретических знаний;
- владение необходимыми для данной профессии навыками и приемами;
- умение формулировать целостные суждения в условиях этической неопределенности;
- системный подход к обучению;
- участие в развитии профессионального общества, ответственного за качество практики и образования в конкретной профессиональной сфере [4].

Следует отметить, что данные требования отражены в квалификационной характеристике главного бухгалтера [5], предполагая наличие высшего образования, которое гарантирует все перечисленные требования.

Анализируя научные источники [6–14], можно сделать вывод, что под профессиональным суждением в сфере бухгалтерского учета следует понимать мнение бухгалтера по формированию политики бухгалтерского учета предприятия в условиях неопределенности, риска и конфликтности, с целью обеспечения информационных потребностей путем раскрытия полной, достоверной и непредвзятой информации в финансовой отчетности, для минимизации влияния рисков на принятие управленческих решений.

Также категорию «профессиональное суждение бухгалтера» следует рассматривать с двух точек зрения: выполнения функций и задач бухгалтерского учета (общее определение); составления достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности (частное определение).

В общем понимании профессиональное суждение бухгалтера – это применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте менеджмента, стандартов бухгалтерского учета, налогообложения, управленческого учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на выполнение задач бухгалтерского учета. Для составления финансовой отчетности под профессиональным суждением бухгалтера следует понимать применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на представление достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 **Лень, В. С.** О понятии «профессиональное суждение бухгалтера» / В. С. Лень, В. А. Нехай / Економіка та управління в XXI столітті: аналіз тенденцій та перспективи розвитку : зб. тез. наук. робіт IV Міжнародної наук.-практ. конф. (Київ – Санкт-Петербург – Відень, 29 липня 2016 року / Фінансово-екон. наукова рада, 2016. – С. 9–13.

2 О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Дата доступа: 12.09.16.

3 **Нехай, В. А.** Оцінка: елемент методу чи метод бухгалтерського обліку / В. А. Нехай // Вісник ЧДТУ. – Чернігів: ЧДТУ. – 2013. – № 3(68). – С. 42–47.

4 **Богл, Дж.** НЕ верте цифрам! Размышления о заблуждениях инвесторов, капитализме, «взаимных» фондах, индексного инвестирования, предпринимательстве, идеализме и героях / Дж. Богл. – М. : Альпина Паблишер, 2013. – 545 с.

5 Об утверждении Выпуска 1 "Профессии работников, являющиеся общими для всех видов экономической деятельности" Справочника квалификационных характеристик профессий работников Минтруда : приказ от 29.12.2004 № 336 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11827.html. – Дата доступа: 12.09.16.

6 **Соколов, Я. В.** Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.

7 **Лианский, М. Е.** Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М. Е. Лианский, Е. В. Лимошина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 71–72.

8 **Казанникова, Е. В.** Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета : автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерский учет, статистика» [Электронный ресурс] / Е. В. Казанникова. – СПб., 2007. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-v-usloviyah-standartizatsii-ucheta#ixzz48QpsS3Vk>. – Дата доступа : 12.09.16.

9 **Евстратова, И. В.** Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / И. В. Евстратова // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.

10 **Коробова, Н. М.** Професійне суження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н. М. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 10. – С. 35–40.

11 **Генералова, Н. В.** Профессиональное суждение бухгалтера как источник вариативности интерпретации учетной информации / Н. В. Генералова // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю и аналізу в розвитку економічної науки і практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф; 6–7 груд. 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 149–151.

12 **Бондар, Т. А.** Професійне суження в контексті облікової політики підприємства / Т.А. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; 6–7 груд. 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 207–209.

13 **Губайдуллина, А. Р.** Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук. 08.00.12 / Казанский (Приволжский) федеральный университет. – Нижний Новгород, 2014. – 24 с.

14 **Лень, В. С.** Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура [Электронный ресурс] / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: наук. зб. Черніг. нац. технол. ун-та. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. – № 4 (76). – С. 289–301. – Режим доступа : <http://ekona.org.ua/repository/view/212/>. – Дата доступа : 12.09.16.

V. NEKHAI

Chernihiv National Technological University, Ukraine

ACCOUNTANT PROFESSIONAL STATEMENT

The subject matter of the present article is an investigators' approach to the interpretation of the idea of "accountant professional statement" offering a personal definition which is considered from two points of view as: discharge of accounting functions and objectives (common definition); supply of reliable and vital, for users, information in financial reporting (special definition).

Получено 12.10.2016

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 9. Гомель, 2016**

УДК 657.22.003.3:656.2

A. С. ОВЕЧКИНА

Белорусский государственный университет транспорта

РАЗВИТИЕ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ НЕПРОФИЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

Рассмотрены непрофильные виды деятельности организаций железнодорожного транспорта. Акцентируется внимание на системе материально-технического снабжения как непрофильном бизнес-процессе. Приводится обоснование необходимости передачи на аутсорсинг процесса материально-технического снабжения предприятий железнодорожного транспорта.

Развитие экономики Беларуси во многом зависит от эффективной работы железнодорожного транспорта, который по-прежнему остается самым распространенным в стране. Постоянно увеличиваются объемы перевозок, возрастает и роль использования современной методологии в управлении этой стратегически важной для народного хозяйства отраслью.

Железная дорога представляет собой сложное многоотраслевое хозяйство и имеет достаточно развитую сеть подразделений, занимающихся непрофильными видами деятельности. В их состав входят, прежде всего, содержа-