

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84  
УДК 657.1.012.1(045)  
JEL F23, F36, M10, M40, M41

## Актуальные вопросы применения профессионального суждения при составлении консолидированной отчетности

В.С. Левина

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-8408-40>

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена проблема применения профессионального бухгалтерского суждения при составлении консолидированной финансовой отчетности (КФО), которая, согласно законодательству РФ, подготавливается в соответствии с МСФО. Методологическая база исследования включает научные разработки отечественных и зарубежных ученых относительно проблематики применения профессионального суждения в рамках составления КФО. Методика исследования предусматривает изучение специфики определения наличия контроля как основания для объединения учетных данных, рассмотрение трансформации этого понятия в историческом контексте посредством анализа актуальных и применявшихся ранее МСФО, изучение концепции информационной ценности КФО. Анализ сложности определения наличия фактического контроля инвестора над объектом инвестиций позволил сделать вывод о перспективах применения концепции профессионального суждения в российских реалиях. Результаты исследования предназначены для эффективного применения этого сравнительно нового инструмента учета в процессе формирования КФО специалистами бухгалтерских служб.

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность; профессиональное суждение; периметр группы; контроль; МСФО

**Для цитирования:** Левина В.С. Актуальные вопросы применения профессионального суждения при составлении консолидированной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):77-84. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84

## ORIGINAL PAPER

## Topical Issues of Professional Judgment Application in the Preparation of Consolidated Financial Statements

V.S. Levina

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-8408-40>

### ABSTRACT

The article considers the problem of the application of professional accounting judgment in the compilation of consolidated financial statements (CFS), which, according to the legislation of the Russian Federation, should be prepared in accordance with the international financial reporting standards (IFRS). The methodological basis of the study includes scientific developments of domestic and foreign scientists regarding the problems of the application of professional judgment in the framework of the compilation of consolidated financial statements (CFS). The research methodology involves studying the specifics of determining the existence of control as the basis for consolidation, examining the transformation of the concept of "control" in a historical context by analyzing the relevant and previously applied IFRSs, and examining the concept of the information value of consolidated financial reporting. An analysis of the complexity of determining the actual control of the investor over the object of investment has allowed us to draw a conclusion about the prospects of applying the concept of professional judgment in the Russian realities. The theoretical and practical significance of the study lies in the fact that the results of the study are intended for the effective application of the professional judgment of an accountant as a relatively new accounting and reporting tool in the process of generating consolidated reporting (CFS) by accounting professionals.

**Keywords:** consolidated financial statements (reporting); professional judgment; group perimeter; control; IFRS

**For citation:** Levina V.S. Topical issues of professional judgment application in the preparation of consolidated financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):77-84. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84

© Левина В.С., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Длительный период становления внутренних связей и внешних отношений между экономическими субъектами стал одной из причин не сокрытия информации о работе организаций, а, наоборот, установления между ними тесных взаимоотношений путем увеличения открытости данных о промежуточных и конечных результатах финансово-хозяйственной деятельности. С течением времени система организации деятельности экономических субъектов перешла с семейного и локального уровня на национальный и глобальный, изменились потребности в объеме и степени надежности используемых данных. К сожалению, выстраивание надежных долгосрочных отношений в бизнес-сообществе осложняется наличием значительного разнообразия мнений, суждений и противоречий. Так, на сегодняшний день представители бизнеса предпочитают иметь дело с компаниями, информация о деятельности которых является понятной, уместной, надежной и сопоставимой.

Информация из различных источников имеет разную ценность в зависимости от предпосылок, лежащих в основе сбора, предварительного анализа, правил или принципов ее подготовки. Финансовая информация, по сравнению с другими ее видами, обладает особой ценностью и преимуществом благодаря унифицированности, равнодоступности, тщательности отбора и осмыслению принципов ее составления. Применение унифицированных стандартов в учете имеет потенциальные выгоды, связанные как с повышением качества финансовой отчетности для отечественных предприятий, так и с пользой для многонациональных корпораций и других участников мирового рынка капитала [1, 2]. Стоит отметить, что внедрение стандартов учета, в частности МСФО, является дорогостоящим для компаний и включает затраты на программное обеспечение, консультационные услуги, обучение персонала и пользователей финансовой отчетности, корректировку отчетных документов для многих фирм. Данные мероприятия приводят к увеличению более чем на 20% ежегодных затрат на учет, причем для небольших организаций они могут быть более значительными [3].

Потребность в подготовке КФО появилась и увеличилась по мере развития и географического расширения бизнес-отношений между корпоративными единицами. КФО формируется с целью предоставить пользователям информацию о нескольких организациях как о едином хозяйствующем субъекте

и регулируется в Российской Федерации Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и следующими стандартами:

- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»;
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»;
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

Финансовую отчетность можно назвать средством коммуникации между владельцами бизнеса и ее пользователями. Стандарт IFRS11 применяется в рамках учета совместной деятельности компаний разного масштаба — от строительства торгового пространства до разработки невозобновляемых ресурсов, а также является прикладным и зачастую используется вместе с другими специальными стандартами. Поскольку роль совместной деятельности имеет значительную важность в организации бизнеса, то постоянно возрастает актуальность умения корректного применения на практике его положений для компаний, настраивающихся на такой процесс.

Стандарт IFRS12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» является предметным стандартом МСФО и содержит в себе требования представления сведений о совместных действиях с другими предприятиями для удовлетворения потребности пользователей отчетности в наиболее точных и уместных для аналитического осмысления данных. Аналитические суждения относительно степени влияния на финансовое положение фирмы и ее денежных ресурсов, используемых партнерскими компаниями, могут быть сообщены в рамках раскрытия информации внутренним пользователям и внешнему окружению о том, каким образом предприятие интегрировано в бизнес другой компании, каков характер и цель этого участия, а также какие с этими процессами сопряжены риски и возможности. Информация, раскрываемая в соответствии с IFRS12, может быть эффективно использована для формирования прогнозов изменений и рисков в рамках участия в дочерней компании без обладания пакета акций с функцией контроля. Однако само понятие участия в других организациях значительно шире вышеуказанного; специфика раскрытия данных может варьироваться в зависимости от целей совместной работы. К примеру, в ситуации исключительно инве-

стиционного участия одной организации в капитале другой организации пользователям интересен набор показателей с позиций эффективности принимаемого управленческого решения [4]. При интегрированном организационном участии компании, например в дочернем предприятии, и ориентируясь на потребности внутренних и внешних пользователей, в финансовой отчетности может быть представлена иная, интересующий именно их характер взаимоотношений и набор данных.

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В основе настоящего исследования, базирующегося на логическом методе, лежит анализ действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, в которой понятие «контроль» дается как совокупность критериев для консолидации и актуальной практики в целях определения механизма и целесообразности применения профессионального суждения при составлении КФО.

Консолидированная отчетность может быть названа таковой при выполнении определенных условий — во-первых, отчетность должна быть составлена не просто для группы экономически взаимосвязанных хозяйствующих субъектов, а для организаций, которые в соответствии с МСФО подходят под определение «группа», т.е. включают материнскую компанию и ее дочерние организации. Во-вторых, согласно IFRS10 должно выполняться условие о наличии контроля — ситуация, когда инвестор имеет право участвовать в промежуточной оценке финансового результата инвестиции и оказывать влияние на его размер через управление существенной деятельностью дочерней компании<sup>1</sup>. Стоит отметить, что для достижения цели перехода к принципу приоритета содержания над формой при составлении КФО и нивелирования проблемы однозначного понимания стандартов относительно понятия «контроль» был произведен планомерный пересмотр стандартов путем внесения изменения в формулировки, что можно было наблюдать при переходе от IAS3 к IAS27, и затем разделения IAS27 (2008) на IAS27 «Отдельная финансовая отчетность» и IFRS10 «Консолидированная финансовая отчетность». Однако стоит отметить, что желаемого перехода от концепции «юридического

содержания» к концепции содержания «фактического» контроля в рамках международных стандартов финансовой отчетности не произошло. Применяемый до 2011 г. стандарт IAS27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» предоставлял ограниченное руководство по фактическому контролю, что привело к разнообразию интерпретаций его на практике. При оценке контроля было неясно, должна ли отчитывающаяся организация следовать строгому акценту на преобладающую долю голосующих акций и другие договорные права (правовой подход) или более широкому взгляду с учетом способности отчитывающейся организации направлять деятельность через права, которые она имеет (экономический подход) для оценки контроля. В выпущенном в 2011 г. и актуальном сегодня IFRS10 уточнено понятие «контроль» и добавлено подробное руководство по определению его наличия над дочерней организацией [5]. Положения применяемого ранее стандарта IAS27, а также разъяснения ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения» и позиции, изложенные в GAAP США, нашли свое отражение в IFRS10. МСФО (IFRS) 10 гласит, что инвестор может контролировать объект инвестиций, не имея при этом более половины прав голоса, например, посредством договорного соглашения между инвестором и другими владельцами голосов; прав, вытекающих из иных договорных соглашений, или других прав голоса.

Специалисты, составляющие КФО, на сегодняшний день используют единое понимание понятия «контроль» и его соответствующую модель для различных предприятий. По мнению ученых-экономистов О.В. Рожновой [6], А.Р. Губайдуллиной [7], А.М. Петрова<sup>2</sup>, Т.Ю. Дружиловской [8] и др., уточнение положений стандартов и интерпретаций способствовало облегчению их понимания и применения, а также увеличило степень соответствия концепции контроля принципу приоритета экономического аспекта данного явления над юридическим. Авторы других публикаций утверждают, что в результате внесения изменений произошло увеличение сложности стандартов для восприятия [9–11]. В IFRS10 отмечается, что при определении периметра группы составителем отчетности должна быть рассмотрена вся релевантная информация и при изменении хотя бы одного из перечисленных

<sup>1</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193739](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739) (дата обращения: 04.01.2020).

<sup>2</sup> Петров А.М. Консолидированная финансовая отчетность и корпоративный контроль. Учебник для магистрантов. М.: Центр-каталог; 2019. 168 с.

факторов контроля необходимо снова провести оценку наличия контроля.

Стоит также отметить, что, поскольку абсолютно точно описать реальное состояние предприятия и оценить результаты его деятельности невозможно доступными учетными методами, проводятся и другие меры по ориентации стандартов на представление реальной экономической ситуации хозяйствующего объекта, в дополнение к указанным ранее. Примером может служить переименование формы отчетности «баланс» в отчет о финансовом положении и более значительное изменение, например переход от результата, определяемого в отчете о прибылях и убытках, к величине совокупного дохода, т.е. введению нового показателя результата — сумма всех реализованных и нереализованных прибылей и убытков при любых моделях учета [6]. Учитывая, что показатель совокупного дохода включает также объем нереализованных прибылей за период, можно сделать вывод о том, что он не только лучшее и полнее отражает итоги деятельности компании, но и поможет сделать более точный прогноз в отношении будущих денежных потоков компании.

Ценность «коммуникации» финансовой отчетности, и КФО в частности, состоит в предоставлении пользователям понятной, уместной, надежной и сопоставимой информации о результатах деятельности компании для принятия решений о дальнейшем коммерческом, инвестиционном или другом сотрудничестве. Понятие «группа» компаний подразумевает наличие некоторого периметра, границы применения определенных правил и принципов деятельности. В МСФО КФО определяется как финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены в виде таких же объектов, но единого субъекта экономической деятельности [12]. Наличие контроля у материнской компании над объектами инвестиций предполагает необходимым определение периметра консолидации — перечня дочерних организаций, чьи активы, обязательства и результаты деятельности и должны быть отражены в КФО. Такая ситуация требует от ее составителя иного, более качественного, профессионального суждения чем прежде.

Актуальным, вызывающим неоднозначность трактовки у бухгалтеров является определение присутствия фактического контроля инвестора над объектом инвестиций — дочерней компанией. Выбор составителя отчетности о включении или невключении

конкретного предприятия этого типа в КФО повлияет на оценку финансового состояния и результаты деятельности группы и, соответственно, приведет к неверному восприятию пользователем истинного ее положения как единого экономического субъекта. При принятии ошибочного решения о периметре группы может быть потерян смысл предоставления КФО как источника достоверной информации.

В соответствии с МСФО периметр группы ограничен присутствием фактического контроля, определение которого возможно при помощи применения профессионального суждения к определенной ситуации отдельной группы взаимосвязанных субъектов, имеющих как объект, так и субъект инвестиций внутри группы. Информационная ценность КФО во многом зависит от профессионального вывода относительно наличия такого контроля, поскольку именно на основе его данных выносится суждение различными пользователями, что в дальнейшем влияет на финансовую стабильность группы [13]. Когда бухгалтер, действуя в рамках закона, добивается желаемого для собственника результата, реализуя свое профессиональное суждение, уместно говорить о применении норм креативного учета, который может как способствовать развитию бухгалтерской техники (если нужно найти способ отражения в учете новой операции), так и фальсифицировать отчетность предприятия [14, 15]. В случае применения составителем отчетности своих заключений (выводов) с целью искажения данных отчетности для удовлетворения определенных ожиданий пользователей, последние получают недостоверную информацию и их решения приводят к неблагоприятным финансовым последствиям, как отдельных бизнес-единиц, так и экономики региона, страны, в зависимости от размера отчитывающейся группы.

В международных стандартах, а также в Федеральном законе от 26.12.1995 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», в соответствии с которым КФО должна составляться на основе принципов МСФО, содержится требование консолидации только при наличии де факто контроля над объектом инвестиций. В стандарте IFRS10 указано, что право голоса не обязательно свидетельствует о наличии фактического контроля, поскольку преобладающее количество голосующих акций может влиять на решение административных вопросов относительно объекта инвестиций, в то время как управление значимой деятельностью организовано на основе соглашений или договоренностей. Чтобы оценить наличие фактического контроля в соответствии с требованиями этого стандарта, со-

ставители должны использовать двухэтапный подход. Бухгалтер должен учитывать соотношение количества голосов, как своих, так и других потенциальных держателей голосов, а также наличие иных договорных соглашений. Однако если эти факторы сами по себе не являются окончательными для определения фактического контроля, составители отчетности должны будут учитывать следующие дополнительные факты и обстоятельства: схемы голосования на предыдущих собраниях акционеров, свидетельство власти, любые особые отношения с объектом инвестиций и уровень их подверженности изменчивости в доходах объекта инвестиций. Применяемый до 2011 г. стандарт МСФО (IAS) 27 содержал указание о необходимости включения в оценку контроля потенциальных прав голоса только в том случае, если они в настоящее время осуществимы. МСФО 10 фокусируется только на потенциальных правах голоса, которые носят существенный характер; критерий «осуществимый в текущий момент» из МСФО (IAS) 27 (2008) был удален. Следовательно, в некоторых случаях реализуемые в настоящее время потенциальные права голоса могут не считаться существенными или, наоборот, при оценке таких прав необходимо учитывать рыночные условия (наличие опциона, выраженного в деньгах) и намерение предприятия, в то время как в соответствии с МСФО (IAS) 27 (2008) эти факторы, как правило, не учитывались.

Наличие фактического контроля может иметь место при обладании пакетом акций в размере менее контролирующего, в данной ситуации дочерняя компания будет входить в периметр группы на основе применения принципа консолидации при наличии фактического контроля. Установление понятия «контроль» в конкретном случае и периметра группы определяется профессиональным суждением бухгалтера и может варьироваться по отношению к схожим ситуациям, но различным субъектам, по причине влияния внешних факторов, а также из-за плюрализма мнений касательно интерпретации положений стандартов. Также стоит отметить, что при применении МСФО для составления отчетности для малых и средних предприятий бухгалтера должны применять принципы признания и оценки, приведенные в его полном описании, а для этого необходимо повышать осведомленность бухгалтеров о требованиях к его применению и использованию программных продуктов, обеспечивающих корректность принимаемых решений [16].

Определение периметра группы согласно требованиям МСФО на основе понятия «фактического»

контроля может различаться по причине влияния на профессиональное суждение бухгалтера страновых или национальных особенностей ведения учета, что приводит к многовариантности трактовки суждений для весьма схожих случаев и на их основе принятия решения о консолидации. При этом согласно результатам исследований один или несколько источников профессионального влияния помогают преодолеть различия культурных ценностей двух этнических групп при вынесении суждений [17]. Важность вопроса подтверждается его обсуждением в качестве ограничительного фактора при измерении эффекта от внедрения стандартов IFRS10 и IFRS12, которое было проведено Советом по МСФО<sup>5</sup>. В таблице приведена авторская позиция в отношении сравнения особенностей концепций «фактического» и «юридического» контроля.

Поскольку нередко контроль над объектом инвестиций обеспечивается не контрольным пакетом акций, а иными характеристиками, то составителю отчетности нужно выявить прежде всего само наличие контроля по отношению к каждому объекту инвестиций согласно IFRS10 с точки зрения идентификации значимой деятельности, целей и структуры объекта инвестиций. Данная информация позволит сформировать аналитические суждения относительно распределения рисков между объектом инвестиций и сторонами-участниками в нем. Также важно определить получателя дохода (возврата) от инвестиций — этот критерий является признаком наличия контроля вне зависимости от суммы дохода, поскольку при увеличении степени подверженности инвестора рискам от участия в дочернем предприятии возрастает потребность получить все полномочия на управление его деятельностью. Связь между размером полномочий и доходом важна для определения контроля над этим объектом, потому что, обладая властью, инвестор не получает выгоды от своих вложений либо получает возврат истраченных сумм, но не может использовать свои властные полномочия для управления деятельностью дочернего предприятия.

На втором этапе подготовки КФО бухгалтеру нужно в таблицах Excel или с помощью соответствующе-

<sup>5</sup> IFRS10 Consolidated Financial Statements and IFRS12 Disclosure of Interests in Other Entities and IFRS12. Effect analysis. 2011. International Accounting Standards Board. IFRS Foundation. URL: [https://www.researchgate.net/publication/276268537\\_IFRS\\_10\\_Consolidated\\_Financial\\_Statements\\_and\\_IFRS\\_12\\_Disclosure\\_of\\_Interests\\_in\\_Other\\_Entities\\_and\\_IFRS\\_12\\_Disclosure\\_of\\_In\\_Effect\\_analysisated](https://www.researchgate.net/publication/276268537_IFRS_10_Consolidated_Financial_Statements_and_IFRS_12_Disclosure_of_Interests_in_Other_Entities_and_IFRS_12_Disclosure_of_In_Effect_analysisated) (дата обращения: 17.12.2019).

**Сравнение концептуальных характеристик понятий фактического и юридического контроля / Comparison of conceptual characteristics of the notions of actual and legal control**

Характеристика / Characteristics	Фактический контроль / Actual control	Юридический контроль / Legal control
Сущность концепции	Приоритет экономического содержания над юридической формой	Юридически обоснованное право владения объектом инвестиций на основании владения преобладающим количеством голосующих акций инвестором
Критерии включения объекта инвестиций в периметр группы	<p>Единовременное выполнение условий инвестором:</p> <p>1) обладает властными полномочиями в отношении объекта инвестиций;</p> <p>2) подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода;</p> <p>3) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора</p>	<p>Владение 50% + 1 акция в дочерней компании. Основанием являются положения, указанные в ст. 67.3 ГК РФ и ст. 6 п. 2 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».</p> <p>Признаком установлено наличие преобладающего участия в уставном капитале или заключенного с обществом договора, на основе которого инвестор имеет право влиять или определять решения дочерней организации</p>

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

го программного обеспечения разработать модель процесса, составить список поправок и подготовить примечания к ней. Заметим, что степень достоверности и качества КФО зависит от корректного понимания составителем требований стандартов по ее составлению и использованию профессионального суждения, а скорость предоставления финального варианта отчетности определяется продуманностью и программно-техническим обеспечением реализации самой процедуры консолидации.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Многообразие операций и условий функционирования экономических единиц невозможно отразить с помощью единого перечня правил, потому для учета индивидуальных ситуаций каждого предприятия необходимо применение профессионального суждения, которое, безусловно, является субъективным. Для повышения степени достоверности финансовой отчетности считаем рациональным и уместным в соответствии с современными тре-

бованиями ведения бухгалтерского учета и составления ее расширить сферу применения профессионального суждения и установить соответствующие правила его вынесения. Необходимо разработать специальный отдельный стандарт, содержащий отсутствующее на сегодняшний день в нормативно-правовых актах определение понятия «профессионального суждения» [18, 19], описание порядка его вынесения и специфику его раскрытия в консолидированной и отдельной финансовой отчетности, что позволит уменьшить субъективность отражаемой в отчетности информации, повысит ее объективность и достоверность. Комплексная реализация предлагаемых мероприятий позволит подготовить информацию об экономическом положении и результатах деятельности хозяйствующего субъекта с наибольшим приближением к действительности.

Считаем, что результаты исследования найдут отражение в нормативно-правовой базе и будут способствовать совершенствованию системы бухгалтерского учета в целом.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Brown P. International financial reporting standards: What are the benefits? *Accounting and Business Research*. 2011;41(3):269–285. DOI: 10.1080/00014788.2011.569054
2. Ahmed K., Chalmers K., Khelif H. A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*. 2013;48(2):173–217. DOI: 10.1016/j.intacc.2013.04.002
3. Pawsey N.L. IFRS adoption: A costly change that keeps on costing. *Accounting Forum*. 2017;41(2):116–131. DOI: 10.1016/j.accfor.2017.02.002

4. Лемещенко Г.Л. О составлении консолидированной бухгалтерской отчетности. *Все для бухгалтера*. 2011;253(1):22–26.
5. Трофимова Л.В. Методика оценки контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности с учетом требований международного стандарта IFRS10. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(4):198–214.
6. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2013;165(3):18–23.
7. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Дис. ... канд. экон. наук. Казань: Казанский (Приволжский) федеральный ун-т; 2014. 245 с. URL: <https://diss.unn.ru/files/2014/428/diss-Gubaydullina-428.pdf> (дата обращения: 11.12.2019).
8. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;266(20):2–10.
9. Morais A.I. Are changes in international accounting standards making them more complex? *Accounting Forum*. 2019;44(1):35–63. DOI: 10.1080/01559982.2019.1573781
10. Camfferman K., Zeff S.A. The challenge of setting standards for a worldwide constituency: Research implications from the IASB's early history. *European Accounting Review*. 2018;27(2):289–312. DOI: 10.1080/09638180.2017.1296780
11. Baudot L., Demek K.C., Huang Z. The accounting profession's engagement with accounting standards: Conceptualizing accounting complexity through Big 4 comment letters. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2018;37(2):175–196. DOI: 10.2308/ajpt-51898
12. Плотников В.С., Плотникова О.В. Философия бухгалтерского учета как экономической науки. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(3):7–21.
13. Day R., Psaros J. A Study of accountants' judgments with respect to the provision of consolidated financial statements. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 1996;32(1):62–80. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1996.tb00451.x
14. Михайлова Е.В., Горлова Е.Б. Этические аспекты современных бухгалтерских проблем. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;408(18):18–32.
15. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера в современной практике отечественного бухгалтерского учета. *Инновационное развитие экономики*. 2014;18(11):97–102.
16. Perera D., Chand P., Mala R. Confirmation bias in accounting judgments: The case for international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting and Finance*. 2019. DOI: 10.1111/acfi.12523
17. Chand P., White M. The influence of culture on judgments of accountants in Fiji. *Australian Accounting Review*. 2008;16(3):82–88.
18. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера и его влияние на формирование учетной политики организации. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;444(12):2–9.
19. Христолюбова В.В. К вопросу о нормативном обосновании профессионального суждения бухгалтера. *Вестник Российского университета кооперации*. 2016;24(2):73–77.

## REFERENCES

1. Brown P. International financial reporting standards: What are the benefits? *Accounting and Business Research*. 2011;41(3):269–285. DOI: 10.1080/00014788.2011.569054
2. Ahmed K., Chalmers K., Khelif H. A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*. 2013;48(2):173–217. DOI: 10.1016/j.intacc.2013.04.002
3. Pawsey N.L. IFRS adoption: A costly change that keeps on costing. *Accounting Forum*. 2017;41(2):116–131. DOI: 10.1016/j.acfor.2017.02.002
4. Lemeshchenko G.L. On the preparation of consolidated financial statements. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for the Accountant*. 2011;253(1):22–26. (In Russ.).
5. Trofimova L.V. Methodology for assessing control in the preparation of consolidated financial statements taking into account the requirements of the international standard IFRS10. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;20(4):198–214. (In Russ.).

6. Rozhnova O.V. Actual problems of financial reporting. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii = Publishing and Printing Accounting*. 2013;165(3):18–23. (In Russ.).
7. Gubaidullina A.R. Professional judgment of an accountant as a tool for forming accounting (financial) statements. Cand. econ. sci. diss. Kazan: Kazan (Volga region) Federal Univ.; 2014. 245 p. URL: <https://diss.unn.ru/files/2014/428/diss-Gubaydullina-428.pdf> (accessed on 11.12.2019).
8. Druzhilovskaya T. Yu., Korshunova T.N. Professional judgment of an accountant as the basis for the formation of accounting policies. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;266(20):2–10. (In Russ.).
9. Morais A.I. Are changes in international accounting standards making them more complex? *Accounting Forum*. 2019;44(1):35–63. DOI: 10.1080/01559982.2019.1573781
10. Camfferman K., Zeff S.A. The challenge of setting standards for a worldwide constituency: Research implications from the IASB's early history. *European Accounting Review*. 2018;27(2):289–312. DOI: 10.1080/09638180.2017.1296780
11. Baudot L., Demek K.C., Huang Z. The accounting profession's engagement with accounting standards: Conceptualizing accounting complexity through Big 4 comment letters. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2018;37(2):175–196. DOI: 10.2308/ajpt-51898
12. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Philosophy of accounting as an economic science. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;4(3):7–21. (In Russ.).
13. Day R., Psaros J. A Study of accountants' judgments with respect to the provision of consolidated financial statements. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 1996;32(1):62–80. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1996.tb00451.x
14. Mihailova E.V., Gorlova E.B. Ethical aspects of modern accounting problems. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2016;408(18):18–32. (In Russ.).
15. Demina I.D. The professional judgment of an accountant in the modern practice of domestic accounting. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*. 2014;18(1):97–102. (In Russ.).
16. Perera D., Chand P., Mala R. Confirmation bias in accounting judgments: The case for international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting and Finance*. 2019. DOI: 10.1111/acfi.12523
17. Chand P., White M. The influence of culture on judgments of accountants in Fiji. *Australian Accounting Review*. 2008;16(3):82–88.
18. Demina I.D. The professional judgment of the accountant and its impact on the formation of the accounting policies of the organization. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*. 2018;444(12):2–9. (In Russ.).
19. Khristolyubova V.V. To the question of the regulatory justification of the professional judgment of an accountant. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Bulletin of the Russian University of Cooperation*. 2016;24(2):73–77. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Виталия Сергеевна Левина** — магистрант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
levina.vita111@gmail.com

### ABOUT THE AUTHOR

**Vitaliya S. Levina** — Master student of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia  
levina.vita111@gmail.com

Статья поступила в редакцию 20.02.2020; после рецензирования 02.03.2020; принята к публикации 09.03.2020.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 20.02.2020; revised on 02.03.2020 and accepted for publication on 09.03.2020.

The author read and approved the final version of the manuscript.