

Е.А. Смирнова

АСПЕКТЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ

Рассматриваются аспекты профессионального суждения бухгалтера в теории и практике, излагаются различные подходы к изучению данного вопроса. Предложена авторская точка зрения о понимании содержания профессионального суждения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; профессиональное суждение; бухгалтер; мнение; отчетность.

We research aspects of accountant's professional judgment in theory and practice and state various approaches to the problem. We describe our own understanding of the essence of professional judgment.

Keywords: business accounting; professional judgment; accountant; opinion; accounts.

Бухгалтерский учет, используя достижения других развивающихся наук и современных технических средств для решения поставленных задач, претерпевает новый этап своего развития и гармонизации с другими видами учета. Он является достижением самого человека и формируется под воздействием его знаний, умений, навыков и суждений в области теории и практики учета. Данную область знаний необходимо рассматривать с позиции теории и практики. В этих условиях иначе позиционируется роль бухгалтера, владеющего научными концепциями в области бухгалтерского учета, и осуществляющего его постановку на конкретном предприятии, что возможно при наличии у бухгалтера знаний, компетенций, навыков и умений решать поставленные проблемные вопросы.

Формализация учета в рамках нормативного регулирования, а также переход на МСФО влияют на профессиональное суждение бухгалтера, которое активно обсуждается в экономической литературе. В этих условиях окончательное понимание сущности и содержания профессионального суждения бухгалтера не определено, и остается неясным каким образом оно формируется, как реализуется и какие факторы на это влияют.

В настоящее время нормативное регулирование бухгалтерского учета позво-

ляет бухгалтеру иметь свое профессиональное суждение, но несмотря на это мало кто воспринимает бухгалтерский учет как область принятия управленческих решений, а бухгалтерскую отчетность как информацию, реально влияющую на экономические и социальные аспекты жизни общества.

Понятие «профессиональное суждение» существует во многих областях экономики, права, здравоохранения, в аудиторской и оценочной деятельности, страховании, банковской сфере. При этом акцентируется внимание на профессиональном суждении соответствующих специалистов – аудиторов, оценщиков, работников банка, юристов, адвокатов, врачей и т.д. В данных профессиях требуется выражение мнения специалиста относительно области его профессиональной деятельности, в связи с этим особую актуальность приобретают моральные нормы поведения и его профессиональное суждение.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат точного определения профессионального суждения бухгалтера, что приводит к различным трактовкам этого термина.

Впервые понятие профессионального суждения появляется в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004

г.), в которой указывается необходимость выработки навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита, в целях подготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров. Вопросы профессионального суждения бухгалтера рассматриваются в трудах многих ученых и специалистов-практиков в области бухгалтерского учета, аудита и международных стандартов (см. таблицу).

На протяжении первого десятилетия XXI века профессиональное суждение рассматривается с разных позиций и содержит либо совершенно новое определение, либо уточнение ранее сформулированных понятий. Так, например, С.А. Николаева [10], Я.В. Соколов [16], Л.З. Шнейдман и др. дают совершенно новые определения и заставляют по-иному рассмотреть данную категорию. А.С. Толстова [18], З.С. Туякова [19], Е.В. Саталкина и др. уточняют уже имеющиеся определения. И.В. Евстратова [6], И.Ю. Никонова [11], А.Р. Губайдуллина [5] и др. раскрывают применение профессионального суждения в учетной системе, либо на практике.

Таким образом, профессиональное суждение бухгалтера с позиции его содержания является неокончательно сформированным. В отношении качественной характеристики ответственного специалиста в области учета также нет сформулированного определения. Это свидетельствует об актуальности исследования данного направления в области бухгалтерского учета как науки, а также и по отношению к конкретному субъекту – бухгалтеру.

Полагаем, что профессиональное суждение – это собственное обоснованное мнение бухгалтера о том, какие решения принимать (при постановке и ведении бухгалтерского учета) в условиях неопределенности, чтобы достоверно раскрыть в отчетности информацию о финансовом состоянии организации, руководствуясь своими знаниями, навыками и опытом.

Анализ существующих позиций авторов позволил сделать вывод, что в основном в качестве области применения профессионального суждения ученые выделяют условия неопределенности или отсутствия конкретных нормативных указаний, а в качестве основы выступают знания, опыт и квалификация бухгалтера.

Некоторые авторы подчеркивают, что бухгалтер должен нести ответственность за вырабатываемое суждение и предоставляемую в соответствии с ним информацию пользователям, другие утверждают, что профессиональное суждение может иметь лишь профессиональный бухгалтер. Подчеркивается значимость и полезность профессионального суждения при формировании и использовании учетной информации. Е.В. Казанникова в качестве основы профессионального суждения рассматривает доктрину достоверного и добросовестного взгляда [8]. Ряд авторов утверждают, что профессиональное суждение бухгалтера реализуется при формировании и раскрытии учетной политики организации. Так, Н.В. Генералова рассматривает профессиональное суждение применительно к формированию отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, и полагает, что «по сути, учетная политика представляет собой комплекс профессиональных суждений» [4. С. 58]. По словам М.Е. Лианского и Е.В. Лимошиной, «профессиональное суждение в отношении формирования информации оформляется как учетная политика, а в отношении ее раскрытия реализуется при раскрытии как учетной политики, так и дополнительной информации бухгалтерской отчетности» [9. С. 72]. По мнению И.Н. Львовой, «профессиональное суждение, как и учетная политика, служит способом практического применения нормативно-правовых актов бухгалтерского учета или, в более широком смысле, учетных регулятивов» [12. С. 50]. И.В. Евстратова полагает, что профессиональное суждение бухгалтера подлежит отражению в учетной политике организации и составляет ее основную содержательную часть, при отсутствии четких однозначных норм, регламентирующих порядок отражения в

Позиции авторов о содержании профессионального суждения бухгалтера

Год опубликования	Автор	Определение понятия «профессиональное суждение»
2000	С.А. Николаева [10. С. 51]	Обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменениях.
2001	Я.В. Соколов [16. С. 53]	Мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.
2004	Л.З. Шнейдман [3. С. 55]	Мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности и базирующееся на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов.
2005	Н.В. Генералова [4. С. 56]	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.
2005	Н.В. Богданова [2. С. 18]	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.
2006	М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина [9. С. 72]	Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации.
2007	С.А. Рассказова-Николаева [14. С. 44]	Способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность.
2007	Е.В. Казанникова [8. С. 7]	Суждение, выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда, с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям отчетности.
2008	М.Л. Пятов [13. С. 55]	Профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики; осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию.
2008	А.А. Ефремова [7. С. 43]	Практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций.
2008	О. Аскери [1]	Процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием и доведением до пользователей в пригодной для использования форме.
2009	А.С. Толстова [18. С. 11]	Обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии организации в условиях неопределенности.
2010	И.Н. Львова [12. С. 48]	Единственно приемлемое средство определить порядок отражения фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности.
2010	З.С. Туякова, Е.В. Саталкина [19. С. 91]	Обоснованное (мотивированное), независимое суждение специалиста в области бухгалтерского учета относительно объектов учета, способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике отражения хозяйственных операций в условиях неопределенности.

2011	И.В. Евстратова [6. С. 102]	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.
2011	И.А. Слободняк [15. С. 54]	Обоснованная точка зрения специалиста, отражающая уровень его знаний, квалификации и опыт работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений при обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок действий этого специалиста не представляется возможным.
2012	И.Ю. Никонова [11. С. 190]	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.
2012	А.Р. Губайдуллина [5]	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.

учете какой-либо хозяйственной операции [6. С. 103].

Подчеркивается, что профессиональное суждение должно быть обоснованным, то есть должно быть правомерным и подкрепленным вескими доводами. И.А. Слободняк утверждает, что необходимо принимать «не просто волевые решения, но решения обоснованные, имеющие под собой, прежде всего теоретическую базу», «идти от теории к практике, а не пытаться только следовать практике» [15]. Профессиональное суждение принадлежит конкретному человеку, поэтому носит субъективный характер, что отражается в определениях, данных И.В. Евстратовой и И.А. Слободняком [6; 15]. По мнению А.Р. Губайдуллиной, «с целью предотвращения субъективного подхода при выработке профессионального суждения бухгалтерское сообщество должно самое пристальное внимание уделять разработке, обоснованию и актуализации принципов, выполнение которых должно обеспечивать признание информации как достоверной и полной» [5], а согласно позиции некоторых ученых правильно сформированные предпосылки являются важнейшей составляющей учетных оценок и су-

ждений, так как любые вычисления без этого будут некорректны. Все это способствует высокому качеству формируемой информации учета в организации, а по отношению к бухгалтеру как субъекту и носителю профессионального суждения возникает определенная качественная оценка его деятельности.

В настоящее время профессиональное суждение не применяется широко на практике в связи с определенными сложностями, поскольку бухгалтеру легче следовать предписаниям нормативных актов, чем брать на себя ответственность за принятые решения. О.В. Рожкова предлагает внедрять профессиональное суждение бухгалтера в практику в два этапа. Подготовительный этап, в свою очередь, включает информационное обеспечение и обучение, а на втором этапе оцениваются принятые профессиональные суждения и допущенные ошибки [17. С. 226]. И.Ю. Никонова рекомендует в обучение добавить кибернетические знания, исследование операций, моделирование, которые помогут более точно и обоснованно принимать решения [11. С. 192].

Проблема выбора объектов и показателей учетной политики заключается в

неразвитости профессионального суждения бухгалтеров, недостаточной квалификации, отсутствию практики обоснованного изложения бухгалтером своего мнения.

В настоящее время профессиональное суждение бухгалтера представляет собой возможность высказывать свое мнение и, опираясь на него, принимать решение по отражению отдельных операций и событий, а далее отчетности, руководствуясь своим опытом и конкретными знаниями. Безусловно, это открывает широкие возможности для бухгалтера и руководства в составлении финансовой отчетности.

Наиболее полно профессиональное суждение бухгалтера реализуется при альтернативных вариантах решения проблемы в рамках нормативных актов. Например, при выборе способа начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, при выборе способа оценки материально-производственных запасов, отпускаемых в производство, при выборе метода списания управленческих расходов и др. Профессиональное суждение бухгалтера в полной мере реализуется при составлении учетной политики и бухгалтерской отчетности, в соответствии с российскими стандартами и МСФО, то есть при формировании информации и ее раскрытии, а следовательно и при составлении отчетности.

По мнению И.А. Слободняка, использование профессионального суждения при подготовке бухгалтерской информации обусловлено рядом принципов, таких как полезность, достаточность, сопоставимость, существенность и др., также он утверждает, что само профессиональное суждение формируется на основе следующих принципов:

- системного подхода к выработке профессионального суждения;
- обоснованности профессионального суждения;
- последовательности в выработке профессионального суждения;
- однозначности профессионального суждения;
- возможности технической реализации профессионального суждения;
- приоритета содержания над фор-

мой;

- периодического контроля профессионального суждения [15. С. 54–55].

Особое значение И.А. Слободняк придает принципу обоснованности, в соответствии с которым бухгалтер должен принимать обоснованные решения, основанные на теоретической базе. Данная позиция автора является интересной, но требует новых доказательств такого утверждения.

На сегодня можно утверждать, что профессиональное суждение это новая категория, сформировавшаяся в области отечественного бухгалтерского учета, она имеет свое определение, содержание и область применения. Руководствуясь своим профессиональным суждением, бухгалтер может грамотно организовать постановку и ведение учета, составить достоверную отчетность. Все вышеизложенное приводит к формированию принципа профессионального суждения.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Аскери О.* Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться // МСФО: практика применения. 2008. № 4.
2. *Богданова Н.В.* Изюминка профессионального суждения // Бухгалтерия и банки. 2005. № 3. С. 18–21.
3. Бухгалтерский учет / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под. ред. П.С. Безруких. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2004.
4. *Генералова Н.В.* Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 54–61.
5. *Губайдуллина А.Р.* Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28.
6. *Евстратова И.В.* Профессиональное суждение бухгалтера: что это? // Бухгалтерский учет. 2011. № 2. С. 102–104.
7. *Ефремова А.А.* Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: на-

рушение или профессионализм? // Бухгалтерский учет. 2008. № 16. С. 43–46.

8. *Казанникова Е.В.* Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007. 17 с.

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

10. *Николаева С.А.* Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 12.

11. *Никонова И.Ю.* Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. 2012. № 2 (40). С. 188–193.

12. Проблемы формирования и использования бухгалтерской отчетности: монография / под общ. ред. Н.А. Каморджановой. СПб.: Изд-во СПбГИЭУ, 2010. 356 с.

13. *Пятов М.Л.* Профессиональное суждение в современной практике учета //

Бухгалтерский учет. 2008. № 24. С.51–55.

14. *Рассказова-Николаева С.А.* Обучение профессиональному суждению // Бухгалтерский учет. 2007. № 17. С. 44–50.

15. *Слободняк И.А.* Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2011. № 2. С. 53–57.

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

17. *Рожкова О.В.* Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. М.: Экзамен, 2001. 320 с

18. *Толстова А.С.* Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2009. 20 с.

19. *Туякова З.С., Саталкина Е.В.* Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета // Вестник ОГУ. 2010. № 1 (107). С. 90–97.