

Смирнова Елена Александровна

ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургского государственного
инженерно-экономического университета
dom-hors@mail.ru

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА: ПОНЯТИЕ, СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ

Аннотация:

В статье рассматривается профессиональное суждение бухгалтера, содержащееся в научной литературе и нормативных документах. Рассматривается позиция автора о влиянии профессионального суждения на ведение учета.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет, профессиональное суждение, бухгалтер, мнение, отчетность.

Smirnova Elena Alexandrovna

Teaching Fellow at the Accounting and Audit Department,
St. Petersburg State University of
Engineering and Economics
dom-hors@mail.ru

ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL OPINION: CONCEPT, MATTER AND CONTENT

Summary:

The article considers the accountant's professional opinion in scientific literature and normative documents. The author presents his own interpretation of the professional opinion's impact on accounting.

Keywords:

accounting, professional opinion, accountant, belief, financial reporting.

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 «профессиональное суждение» 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.

Я.В. Соколов под профессиональным суждением понимал «мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений» [1, с. 53]. Л.З. Шнейдман считает, что профессиональное суждение – это «мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов» [2, с. 55]. С.А. Рассказова-Николаева под ним понимает «способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность» [3], а также «обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменений» [4, с. 44]. Е.В. Казанникова считает, что «профессиональное суждение – это суждение, выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации» [6, с. 72]. По словам М.Л. Пятова, «профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики», а также «осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию» [7, с. 55]. Н.В. Генералова считает, что профессиональное суждение «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» [8, с. 56]. З.С. Туякова, Е.В. Саталкина полагают, что это «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» [9, с. 91]. Н.В. Богданова утверждает, что профессиональное суждение – это «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» [10, с. 18]. По мнению И.В. Евстратовой, это «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» [11, с. 102]. И.Н. Львова считает, что профессиональное суждение – это «едиственно приемлемое средство определить порядок отражения фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности» [12, с. 48]. О. Аскери под профессиональным суждением понимает «процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием и доведением до пользователей в пригодной для использования форме» [13]. По словам А.А. Ефремовой, это «практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций» [14, с. 43]. А.С. Толстова полагает, что профессиональное суждение – это «обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии организации в условиях неопределенности» [15, с. 11]. И.А. Слободняк говорит, что это «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» [16, с. 54]. И.Ю. Никонова полагает, что профессиональное суждение – это «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» [17, с. 190]. А.Р. Губайдуллина под профессиональным суждением понимает «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» [18].

На протяжении первого десятилетия XXI в. профессиональное суждение рассматривается с разных позиций и содержит либо совершенно новое определение, либо уточнение ранее сформулированных понятий. Так, С.А. Николаева, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман и другие дают совершенно новые определения и заставляют по иному рассмотреть данную категорию, А.С. Толстова, З.С. Туякова, Е.В. Саталкина и другие уточняют уже имеющиеся определения, третьи – Евстратова И.В., И.Ю. Никонова, А.Р. Губайдуллина и другие – раскрывают его применение в учетной системе, либо на практике. Таким образом, профессиональное суждение бухгалтера с позиции его содержания является неокончательно сформированным.

Исследование и 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, в качестве основы выступают знания, опыт и квалификация бухгалтера.

Ряд авторов подчеркивает, 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. 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» [19, с. 58], по словам М.Е. Лианского, 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» [20, с. 72], по мнению, И.Н. Львовой «про-

фессиональное суждение, как и учетная политика, служит способом практического применения нормативно-правовых актов бухгалтерского учета или, в более широком смысле, учетных регулятивов» [21, 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 учете какой-либо хозяйственной операции [22, с. 103].

Подчеркивается, что профессиональное суждение должно быть обоснованным, а не голословным, 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». Профессиональное суждение принадлежит конкретному человеку, поэтому носит субъективный характер, что отражается в определениях, данных И.В. Евстатовой, И.А. Слободняка. По мнению А.Р. Габайдуллиной, «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», а по мнению некоторых ученых, правильно сформированные предпосылки являются важнейшей составляющей учетных оценок и суждений, так как любые вычисления без этого будут некорректны [23]. 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.

На сегодняшний день 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 [24, с. 226]. И.Ю. Никонова рекомендует в обучение добавить такие моменты, как кибернетические знания, исследование операций, моделирование, которые помогут более точно и обоснованно принимать решения [25, с. 192]. Проблема выбора объектов и показателей учетной политики заключается в неразвитости профессионального суждения бухгалтеров, недостаточной квалификации, отсутствии 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, определении, при выборе метода списания управленческих расходов и др. Одновременно 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.

На сегодняшний день 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 вышесказанное приводит к формированию принципа профессионального суждения.

Ссылки:

1. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53–57.
2. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под ред. П.С. Безруких. М., 2004.
3. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 12.
4. Рассказова-Николаева С.А. Обучение профессиональному суждению // Бухгалтерский учет. 2007. № 17. С. 44–50.
5. Казанникова Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007.

6. Лианский М.Е., Лимошина Е.В. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации // Бухгалтерский учет. 2006. № 24. С. 71–72.
7. Пятов М.Л. Профессиональное суждение в современной практике учета // Бухгалтерский учет. 2008. № 24. С. 51–55.
8. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 54–61.
9. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета // Вестник ОГУ. 2010. № 1 (107). С. 90–97.
10. Богданова Н.В. Изюминка профессионального суждения // Бухгалтерия и банки. 2005. № 3. С. 18–21.
11. Евстратова И.В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? // Бухгалтерский учет. 2011. № 2. С. 102–104.
12. Проблемы формирования и использования бухгалтерской отчетности: монография / под общ. ред. Н.А. Камоджановой. СПб., 2010.
13. Аскери О. Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться // МСФО: практика применения. 2008. № 4.
14. Ефремова А.А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? // Бухгалтерский учет. 2008. № 16. С. 43–46.
15. Толстова А.С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2009.
16. Слободняк И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. 2011. № 2. С. 53–57.
17. 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.
18. Губайдуллина А.Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28.
19. Генералова Н.В. Указ. соч.
20. Лианский М.Е., Лимошина Е.В. Указ. соч.
21. Проблемы формирования и использования бухгалтерской отчетности.
22. Евстратова И.В. Указ. соч.
23. Губайдуллина А.Р. Указ. соч.
24. Рожкова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. М., 2001.
25. Никонова И.Ю. Указ. соч.

References (transliterated):

1. Sokolov Y.V., Terent'eva T.O. Professional'noe suzhdenie bukhgaltera: itogi minuvshogo veka // Bukhgalterskiy uchët. 2001. № 12. P. 53–57.
2. Bukhgalterskiy uchët: texbook / A.S. Bakaev, P.S. Bezrukikh, N.D. Vrublevskiy i dr.; ed. by. P.S. Bezrukikh. M., 2004.
3. Nikolaeva S.A. Professional'noe suzhdenie v sisteme normativnogo regulirovaniya bukhgalterskogo ucheta // Bukhgalterskiy uchët. 2000. № 12.
4. Rasskazova-Nikolaeva S.A. Obuchenie professional'nomu suzhdeniyu // Bukhgalterskiy uchët. 2007. № 17. P. 44–50.
5. Kazannikova E.V. Professional'noe suzhdenie bukhgaltera v usloviyakh standartizatsii ucheta: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk. SPb., 2007.
6. Lianskiy M.E., Limoshina E.V. Professional'noe suzhdenie i bukhgalterskaya otchetnost' organizatsii // Bukhgalterskiy uchët. 2006. № 24. P. 71–72.
7. Pyatov M.L. Professional'noe suzhdenie v sovremennoy praktike ucheta // Bukhgalterskiy uchët. 2008. № 24. P. 51–55.
8. Generalova N.V. Professional'noe suzhdenie i ego primeneniye pri formirovaniy otchetnosti, sostavlennoy po MSFO // Bukhgalterskiy uchët. 2005. № 23. P. 54–61.
9. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. Klassifikatsiya professional'nogo suzhdeniya kak sovremennogo instrumentariya bukhgalterskogo ucheta // Vestnik OGU. 2010. № 1 (107). P. 90–97.
10. Bogdanova N.V. Izyuminka professional'nogo suzhdeniya // Bukhgalteriya i banki. 2005. № 3. P. 18–21.
11. Evstratova I.V. Professional'noe suzhdenie bukhgaltera: chto eto? // Bukhgalterskiy uchët. 2011. № 2. P. 102–104.
12. Problemy formirovaniya i ispol'zovaniya bukhgalterskoy otchetnosti: monograph / under general ed. of N.A. Kamordzhanova. SPb., 2010.
13. Askeri O. Professional'noe suzhdenie: chto eto takoe i kak s nim borot'sya // MSFO: praktika primeneniya. 2008. № 4.
14. Efremova A.A. Dostovernost' otchetnosti vopreki trebovaniyam PBU: narusheniye ili professionalizm? // Bukhgalterskiy uchët. 2008. № 16. P. 43–46.
15. Tolstova A.S. Bukhgalterskie riski i ikh vliyanie na dostovernost' bukhgalterskoy otchetnosti: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk. Yoshkar-Ola, 2009.
16. Slobodnyak I.A. Ispol'zovanie professional'nogo suzhdeniya pri formirovaniy ucheto-analiticheskoy informatsii bukhgalterskoy upravlencheskoy otchetnosti // Izv. Irkut. gos. ekonom. akad. 2011. № 2. P. 53–57.
17. Nikonova I.Y. Znacheniye professional'nogo suzhdeniya bukhgaltera pri formirovaniy uchetnoy politiki // Voprosy sovremennoy nauki i praktiki. Universitet im. V.I. Vernadskogo. 2012. № 2 (40). P. 188–193.
18. Gubaydullina A.R. Printsipy ucheta, opredelyayushchie primeneniye professional'nogo suzhdeniya bukhgaltera v usloviyakh perekhoda k Mezhdunarodnym standartam finansovoy otchetnosti // Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchët. 2012. № 28.
19. Generalova N.V. Op. cit.
20. Lianskiy M.E., Limoshina E.V. Op. cit.
21. Problemy formirovaniya i ispol'zovaniya bukhgalterskoy otchetnosti.
22. Evstratova I.V. Op. cit.
23. Gubaydullina A.R. Op. cit.
24. Rozhkova O.V. Finansoviy uchët. Teoreticheskie osnovy, metodologicheskiy apparat. M., 2001.
25. Nikonova I.Y. Op. cit.