

ЗНАЧЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

И.Ю. Никонова

*Читинский Институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Байкальский
государственный университет экономики и права», г. Чита*

Рецензент д-р экон. наук, профессор Т.Д. Макаренко

Ключевые слова и фразы: бухгалтер; добросовестность; компетентность; профессиональное суждение; учетная политика.

Аннотация: Анализируется роль и место профессионального суждения бухгалтера в современном бухгалтерском учете, его влияние на формирование учетной политики, подготовки финансовой отчетности и результаты деятельности организации.

Учетная политика представляет собой результат профессионального суждения бухгалтера, поскольку профессиональное суждение выступает в качестве инструмента выбора значений параметров учетной политики. Профессиональное суждение играет важную роль в формировании достоверной, полной, сопоставимой информации о финансовом положении, результатах деятельности организации и в совершенствовании ее учетной политики.

Профессиональное суждение, как учетная категория, зародилось в англо-американской школе учета и получило широкое признание в мире. Для отечественной теории и практики оно является новой учетной категорией, появившейся в результате реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами. В нашей стране на протяжении долгого времени в советский и российский периоды бухгалтеру предписывалась роль исполнителя законодательных актов. В связи с этим у бухгалтеров закрепилась привычка четко следовать предписаниям законодательства без выражения собственного мнения и до сих пор они хотят искать истинное решение проблемных ситуаций в нормативных актах. Однако практика намного шире законодательства и в законодательных документах невозможно прописать решения на все случаи жизни. В условиях реформи-

Никонова Ирина Юрьевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», e-mail: nik_ey@mail.ru, Читинский институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права», г. Чита.

рования системы бухгалтерского учета требования к профессиональной деятельности современного бухгалтера значительно возросли, она стала более сложной и при этом значимой.

В настоящее время много говорится о профессиональном суждении бухгалтера в трудах отечественных ученых: Е.М. Егоровой, О.И. Григорьевой-Дорофеевой, Е.В. Казанниковой, В.Ф. Паляя, М.Л. Пятова, С.А. Рассказовой-Николаевой, Е.В. Саталкиной, Я.В. Соколова, И.А. Слободняка, З.С. Туяковой, А.А. Шапошникова, Л.З. Шнейдмана и др.

В нормативном законодательстве по бухгалтерскому учету первое и пока единственное упоминание о профессиональном суждении нашло отражение в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (приказ МФ РФ № 180 от 01.07.2004 г.). В концепции говорится о необходимости развивать навыки профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита [2, п. 2.5].

Мысль о необходимости применения профессионального суждения прослеживается в положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации». В данном положении говорится, что учетная политика организации может быть изменена в ряде случаев, в том числе и в случае разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета [1, п. 3.10]. Иначе говоря, законодательством предоставляется возможность бухгалтеру, исходя из фактического состояния объектов бухгалтерского учета и действующих нормативных актов, сформировать свое собственное профессиональное мнение о фактах хозяйственной деятельности организации. Однако было бы полезней, если профессиональное суждение применялось бы не только в случае изменения учетной политики, но и на этапе формирования учетной политики в отношении каждого объекта учета.

Определение «профессиональное суждение», роль и значение данного понятия, порядок его применения в российских нормативных актах по бухгалтерскому учету не закреплено. В общем смысле, исходя из того, что суждение – это мнение, а профессиональный – это соответствующий требованиям данной области, то профессиональное суждение представляет собой компетентное мнение бухгалтера, выражающее его отношение к конкретному предмету.

В определениях отечественных ученых, данных профессиональному суждению, прослеживается важность и значимость данного понятия. Так, С.А. Николаева пишет, что профессиональное суждение представляет собой обоснованное профессиональное мнение бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах деятельности организации и их изменении, оформляемого в виде документа, включаемого в учетную политику организации [3, с. 5].

По мнению Л.З. Шнейдмана, профессиональное суждение – это мнение, заключение определенного лица, являющееся основанием для принятия им решения в условиях неопределенности [8, с. 5].

В понимании З.С. Туяковой и Е.В. Саталкиной под профессиональным суждением целесообразно понимать 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 [7, с. 91].

Профессиональное суждение бухгалтера как мнение, добросовестно высказанное профессионалом о хозяйственной ситуации и полезное не только для ее описания, но и для принятия действенных управленческих решений рассматривают Я.В. Соколов и Т.О. Терентьева [5, с. 53].

Под профессиональным суждением И.А. Слободняк понимает обоснованную точку зрения специалиста, отражающую 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 [6].

В нашем понимании, профессиональное суждение представляет собой 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.

Профессиональное суждение бухгалтера играет важную роль при формировании учетной политики, так как от ее содержания зависят показатели, отражаемые в отчетности и необходимые пользователям для принятия управленческих решений. В связи с этим бухгалтер, формируя учетную политику, отчетность и информацию о финансовом состоянии организации должен постараться учесть интересы всех пользователей. При этом профессиональное суждение должно строиться в соответствии с существующими принципами учета.

Так, И.А. Слободняк выделяет следующие принципы, на основе которых должно осуществляться формирование профессионального суждения:

- 1) системный подход;
- 2) обоснованность;
- 3) последовательность;
- 4) однозначность;
- 5) возможность технологической реализации;
- 6) приоритет содержания перед формой;
- 7) периодический контроль [6].

В работах Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой также выделяется ряд требований, связанных с мнением профессионального бухгалтера:

- мнение является добросовестным и обоснованным;
- связано с хозяйственной ситуацией;
- выражено в форме описания, является полезным;
- направлено на принятие управленческих решений [5, с. 53].

Выражение своего мнения профессиональным бухгалтером является наиболее сложной и проблемной стороной профессионального суждения. В условиях рыночной экономики – это именно то, что думает бухгалтер, а не то, что за него кто-то думает. Отечественные бухгалтеры даже в непредвидимых случаях пытаются искать истинное решение ситуации в нормативных документах. Однако это один и далеко не самый главный источник данных для формирования профессионального мнения. Сущест-

вует еще два: знание теории бухгалтерского учета, которое позволяет бухгалтеру расширить свое представление об анализируемой ситуации, и здравый смысл – самый простой путь, по которому должен идти настоящий специалист [5, с. 54].

Бухгалтер должен обладать умением принимать решения в ситуациях с многовариантными исходами. Делая свой выбор из допустимых нормативными актами вариантов оценки и учета фактов хозяйственной жизни, бухгалтер может существенным образом влиять на конечный финансовый результат организации.

Формирование профессионального суждения бухгалтера зависит от влияния разных факторов, таких как:

- имеющееся у бухгалтера образование;
- квалификация;
- знание законодательства РФ;
- опыт работы в определенной области;
- доступность информации;
- доступность к объектам учета;
- степень свободы принятия решений;
- сложившаяся учетная практика;
- помощь специалистов;
- имеющаяся арбитражная практика.

Выработанное бухгалтером и основанное на его убеждениях мнение должно быть достоверным и добросовестно сформулированным.

Во-первых, истину в бухгалтерском учете нельзя получить, слепо выполняя предписания нормативных документов; во-вторых, достоверность учетной информации зависит только от добросовестности бухгалтера, утверждают Я.В. Соколов и Т.О. Терентьева и делают вывод, что достоверность следует рассматривать как следствие добросовестности [5, с. 55].

Формирование профессионального суждения весьма сложная и малоизученная область деятельности хозяйствующего субъекта.

С целью наиболее полно раскрыть содержание профессионального суждения в учете и отчетности и механизм его реализации в современном бухгалтерском учете З.С. Туяковой и Е.В. Саталкиной, на основании классификационных признаков, рекомендуемых С.А. Рассказовой-Николаевой, предложено подразделять профессиональные суждения в зависимости:

- от срока реализации суждения;
- назначения профессионального суждения;
- области его применения;
- влияния на эффективность предпринимательской деятельности;
- категорий специалистов;
- назначения информации бухгалтерского учета;
- основания подготовки;
- способа реализации [7, с. 92].

Профессиональное суждение касается многих вопросов, связанных с учетом и отражением в отчетности фактов хозяйственной деятельности. При этом процесс вынесения профессионального суждения бухгалтерами во многом определяется их менталитетом [4, с. 222]. Проблема менталитета бухгалтеров – предмет дискуссий ученых разных стран. Обсуждаются вопросы влияния культуры, субкультуры, социальных ценностей на бух-

галтерский учет, профессиональная этика бухгалтеров. Например, ценности бухгалтерской субкультуры оказывают влияние на некоторые аспекты бухгалтерской практики, такие как полномочия бухгалтерской системы; обязательность их применения; применяемые методы оценок; степень раскрытия информации. Высокий уровень профессионализма свидетельствует о развитом профессиональном саморегулировании, что уменьшает необходимость государственного вмешательства. Высокий уровень единообразия ведет к уменьшению профессионального суждения и соблюдения строгости бухгалтерских правил. Уровень консерватизма бухгалтерской субкультуры может оказать влияние на применяемую систему бухгалтерских оценок, и чем выше уровень консерватизма, тем сильнее связь с традиционными методами оценок. Степень секретности, предпочитаемой в бухгалтерской субкультуре, влияет на объем раскрытой информации в финансовой отчетности, поскольку секретность минимизирует раскрытие информации.

Профессиональное бухгалтерское суждение, с одной стороны, предоставляет возможность выбора и свободу действия практикующему бухгалтеру, с другой стороны, создает проблему такого выбора, поскольку гораздо легче следовать предписаниям, чем брать на себя ответственность.

Внедрение в практику профессионального суждения бухгалтера О.В. Рожкова предлагает сделать в два этапа. *Первый подготовительный этап* включает два блока мероприятий:

- информационное обеспечение (создание соответствующей информационной базы для вынесения бухгалтером профессионального суждения, включая информацию о внешней среде и потоки информации о деятельности хозяйствующего субъекта);

- обучение (обучение работе с информацией о внешней среде, проведение анализа рисков, установление экономических выгод, ситуационный тренинг).

На втором этапе должны оцениваться принятые профессиональные суждения, выявляться допущенные ошибки и их причины. В случае неудовлетворительной оценки, наличия большого количества ошибок и определения причин ошибок, следует вернуться к первому этапу [4, с. 226].

По нашему мнению, в обучение следует добавить такие моменты, как кибернетические знания, исследование операций, моделирование, которые помогут более точно и обоснованно принимать решения.

В настоящее время проблема выбора значений параметров учетной политики заключается в неразвитости профессионального суждения бухгалтеров, недостаточной квалификации, отсутствии практики обоснованного выражения бухгалтером своего компетентного мнения. В условиях рыночной экономики возрастают требования к информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, одним из главных способов обеспечения достоверной и существенной информации является профессиональное суждение бухгалтера. В связи с этим предстоит большая работа в развитии профессионального суждения у бухгалтеров с целью повышения качества учетной и отчетной информации, финансового состояния, финансовых результатов деятельности организации.

Список литературы

1. Учетная политика организации : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/08) утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.08 г. № 64н [Электронный ресурс] // Line Audit. – Режим доступа : <http://www.line-audit.ru/index.php?p=laws/2>. – Загл. с экрана.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 [электронный ресурс] // Referent. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/1/5611>. – Загл. с экрана.
3. Николаева, С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева // Бухгалтер. учет. – 2000. – № 12. – С. 4–9.
4. Рожкова, О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О.В. Рожкова. – М. : Экзамен, 2001. – 320 с.
5. Соколов, Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтер. учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
6. Слободняк, И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. – 2011. – № 2. – С. 53–57.
7. Туякова, З.С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Вестн. Оренбург. гос. ун-та. – 2010. – № 1(107). – С. 90–97.
8. Шапошников, А.А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А.А. Шапошников, Т.В. Сеницына // Аудитор. ведомости. – 2006. – № 4. – С. 4–7.

The Importance of Professional Accountant's Opinions in the Formation of Accounting Policy

I.Yu. Nikonova

*Chita Institute (Affiliate) of Baikal State University
of Economics and Law, Chita*

Key words and phrases: accountant; competence; honesty; professional judgment; accounting policy.

Abstract: The role and place of the accountant's professional judgments in present-day accounting and its influence on the accounting policy, financial reporting and performance of the organization have been analyzed.

© И.Ю. Никонова, 2012