

## КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ КАК СОВРЕМЕННОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье анализируются подходы к профессиональному суждению на основе систематизации роли и места данной категории в современном бухгалтерском учете на основе анализа научных трудов современных российских ученых и принципов его реализации в МСФО. Обоснована авторская трактовка данной категории как сравнительного нового инструментария в системе учета и отчетности, выявлены общие и наиболее характерные черты его наличия, а также основные факторы, влияющие на данное суждение специалиста в области бухгалтерского учета. Кроме того, предложена классификация профессионального суждения с выделением различных признаков его группировки.

**Ключевые слова:** профессиональное суждение, международные стандарты финансовой отчетности, качественные характеристики учетной информации, учетная политика, финансовый учет, бухгалтерский учет, налоговый учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Реформирование и либерализация системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами, осуществляемые в России на протяжении последних лет, привели к возникновению новых учетных категорий. Это относится, в частности, к понятию «профессиональное суждение», сущность и содержание которого являются наименее исследованными в современной теории учета и аудита.

Профессиональное суждение как категория бухгалтерского учета впервые обозначено в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая утверждена Приказом Минфина России от 1.07.2004 г. №180. Причем в данном документе подчеркивается только необходимость развития навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита [1, п. 2.5]. Однако сущность самого понятия профессионального

суждения, порядок его применения, обоснование различных его групп в современном учете не рассматриваются ни в указанной Концепции, ни в любом другом документе по регулированию отечественной системы учета и отчетности.

Отдельные аспекты применения профессионального суждения в бухгалтерском учете нашли отражение в трудах современных российских ученых: Ш.И. Алибекова, Н.В. Богдановой, М.Е. Лианского, В.Ф. Паляя, М.Л. Пятова, С.А. Рассказовой-Николаевой, И.А. Смирновой, Я.В. Соколова, Г.Р. Соколовской, Л. З. Шнейдмана и др.

Для обоснования роли и места данной категории в системе бухгалтерского учета на основе анализа научных трудов указанных ученых выявлены основные факторы, оказывающие влияние на профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета, которые в схематичной форме представлены на рисунке 1.

При трактовке данного понятия мы исходили из существующих подходов к его содержанию, приводимых в экономической литерату-

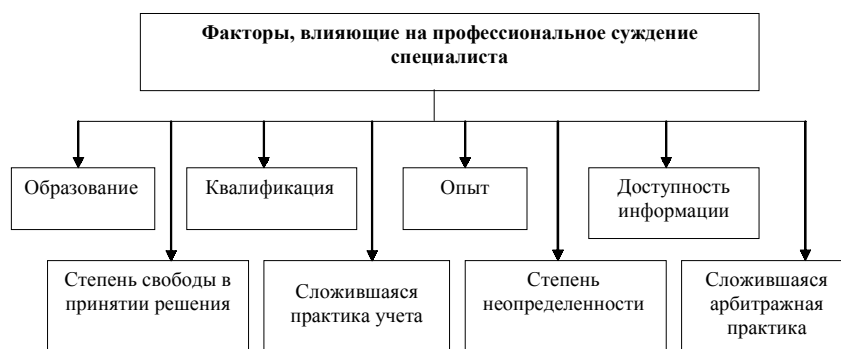


Рисунок 1. Факторы, оказывающие влияние на профессиональное суждение в области бухгалтерского учета

ре, а также выявленных факторов, влияющих на формирование профессионального суждения в процессе отражения информации в учете и отчетности.

Под профессиональным суждением, с нашей точки зрения, 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.

Для эффективного применения профессионального суждения как сравнительно нового инструмента в системе учета и отчетности необходимо не только раскрытие его содержания, но и научно обоснованная классификация различных его видов, используемых в процессе формирования учетно-аналитической информации.

По нашему мнению, в современной экономической литературе рассматриваются в основном отдельные черты, присущие профессиональному суждению, анализ которых необходим для выделения классификационных признаков.

Так, С.А. Рассказова-Николаева выделяет «как минимум» два признака классификации профессионального суждения:

- по виду неопределенности регулирующих правил;
- в отношении объекта суждения (учета или отчетности, процесса формирования информации или ее представления и раскрытия) [9, с. 42].

По виду неопределенности регулирующих правил автор выделяет два подвида: когда нормативные акты содержат границы неопределенности; когда имеет место неопределенность (неясность).

Первая ситуация связана с наличием четких нормативно закрепленных границ, регламентирующих порядок учета того или иного объекта, и возможного вариативного ряда для принятия наиболее оптимального для субъекта хозяйствования решения.

Во втором случае речь идет о неопределенности, заложенной в самих нормативных актах, где ответственность за принимаемое решение в большей степени несет бухгалтер.

На основе использования второго признака автор трактует профессиональное суждение как обоснованное мнение профессионального

бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменений [там же, с.44].

Таким образом, С.А. Рассказова-Николаева обосновывает необходимость применения профессионального суждения не только в отношении объектов учета, но и показателей отчетности.

Этой же точки зрения придерживается Н.В. Богданова, которая отмечает, что профессиональное суждение требуется при решении вопроса о включении объекта учета в бухгалтерский баланс или в отчет о прибылях и убытках [4, с. 19].

По мнению автора, при подготовке самого решения необходимо определить, «заключены ли в объекте будущие экономические выгоды, насколько вероятен приток или отток этих выгод, насколько надежно может быть измерена стоимость объекта» [там же, с. 19].

На наш взгляд, представляется интересным подход Н.В. Богдановой к обоснованию открытого перечня фактов и событий, в отношении которых необходимо применять профессиональное суждение [там же, с. 19]:

- приоритет экономического содержания хозяйственной операции над ее юридической формой;
- срок эффективного использования объекта путем потребления заключенных в нем экономических выгод;
- возможность морального и физического устаревания объекта;
- возможность реального взыскания сомнительной дебиторской задолженности;
- «число возможных обращений по обязательствам компании»;
- возможное решение по судебным искам и др.

Позиция авторов данной статьи по обоснованию наиболее характерных черт и признаков наличия профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета представлена на рисунке 2.

Отдельные авторы не выделяют классификационные признаки профессионального суждения как таковые, но подчеркивают его влияние на качество отчетной информации: «Это не возможность ввести в заблуждение пользователей отчетности, повлияв на их решения через манипулирование значениями показателей от-

четности, а возможность повлиять на степень объективности содержания бухгалтерской отчетности, честность повествования о положении дел в компании и осознание своей ответственности перед заинтересованными в делах компании лицами»[8, с. 45].



Рисунок 2. Характерные черты и признаки профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета

Предлагаемая нами группировка профессионального суждения специалистов в области бухгалтерского учета основана на использовании классификационных признаков, рекомендуемых С.А. Рассказовой-Николаевой, а также на подразделении профессиональных суждений

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.

По нашему мнению, указанные классификационные признаки позволяют наиболее полно раскрыть содержание профессионального суждения в учете и отчетности и механизм его реализации в современном бухгалтерском учете (таблица 1).

Позиция авторов по выделению в качестве классификационного признака зависимости от сроков реализации профессионального суждения обусловлена тем обстоятельством, что профессиональное суждение способно оказать влияние на формирование стоимостной оценки различных объектов бухгалтерского учета и его отражение в бухгалтерской отчетности за различный отрезок времени. В этом отношении различают стратегическое и тактическое профессиональное суждение.

Стратегическое профессиональное суждение оказывает влияние на период, превышающий один финансовый год. Результаты данного вида суждения практически всегда закрепляются в учетной политике и реализуются в течение нескольких отчетных периодов исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Тактическое суждение – это суждение, влияние которого рас-

Таблица 1. Рекомендуемая классификация профессионального суждения в бухгалтерском учете

Классификационные признаки	Группы профессиональных суждений
1. По виду неопределенности правил регулирования бухгалтерского учета	В условиях неясности и наличия границ неопределенности
2. По отношению к объекту суждения	По отражение информации в учете и её представлении в отчетности
3. По сроку реализации	Стратегического и тактического характера
4. По назначению профессионального суждения	Относящиеся к:
	- объекту учета;
	- показателям отчетности;
	- качественным характеристикам;
5. По области применения	- принципам учета.
	В финансовом учете;
	в налоговом учете;
6. По влиянию на эффективность предпринимательской деятельности экономического субъекта	в управленческом учете.
	Влияющие эффективность;
	не влияющее на эффективность;
7. По категории специалистов	не влияющие на эффективность, но влияющие на мнение пользователей
	Бухгалтеров;
	аудиторов;
	налоговых инспекторов;
8. По назначению информации	управленческого персонала.
	Для собственников предприятия;
	для контрагентов;
9. По основанию для подготовки	для контролирующих органов.
	В соответствии:
	- с принципами бухгалтерского учета;
	- с судебной (арбитражной) практикой;
10. По реализации	- с профессиональным опытом.
	При формировании учетной политики;
	при отражении конкретной хозяйственной операции;
	при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

пространяется на конкретную хозяйственную операцию либо применяется в течение одного финансового года.

Выделение классификационного признака по назначению профессионального суждения считаем объективной необходимостью, которая вытекает из экономической сущности исследуемого явления.

Профессиональное суждение, как известно, вырабатывается именно с целью определения способов квалификации объектов и хозяйственных явлений, а также их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По назначению следует различать профессиональное суждение в отношении:

- объекта бухгалтерского учета;
- показателей бухгалтерской отчетности;
- качественных характеристик учетной информации;
- принципов бухгалтерского учета.

Профессиональное суждение по отношению к объекту учета охватывает весь спектр учетного процесса, к которому можно отнести:

- документальное оформление и определение единицы учета;
- классификацию объекта, способ первоначальной и последующей оценки;
- метод списания затрат по отдельным объектам учета в состав расходов текущего периода;

- адаптацию типовой методологии отражения информации об объекте учета на счетах второго и третьего порядка и (или) ее разработку при отсутствии общепринятых подходов.

Данный вид профессионального суждения реализуется при разработке учетной политики организации, графика документооборота, рабочего плана счетов, форм первичной учетной документации и учетных регистров, типовой корреспонденции счетов.

Необходимо отметить, что профессиональное суждение относительно объектов учета формируется бухгалтерами вне зависимости от специфики и объемов деятельности организации и представляет, по сути, организационный базис бухгалтерского учета.

Профессиональное суждение в отношении отчетных показателей используется с целью формирования достоверного и полного представления о финансовом состоянии, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта. При формировании данного вида профессионального суждения основополагающим является требование ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в соответствии с которым достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [3, п. 6].

В данном случае можно констатировать, что суждение специалиста де-юре ограничивается рамками законодательства. В то же время в данном стандарте есть косвенная ссылка на возможность и необходимость выработки профессионального суждения при формировании отчетных показателей в условиях неопределенности. Например, при недостаточности данных для раскрытия полной и достоверной информации или в исключительных случаях (национализация имущества) даже допускается отступление от правил учетных стандартов [там же, п. 6].

Выделение в качестве классификационного признака профессионального суждения по отношению к качественным характеристикам бухгалтерской отчетности необходимо, на наш взгляд, по причине влияния показателей, отраженных в отчетности, на экономические и управленческие решения, принимаемые пользователями отчетной информации.

В современной российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета отсутствует документ, четко определяющий качество учетной информации. В то же время в западном учете, ориентированном на МСФО, соблюдение основных требований в отношении качества финансовой информации рассматривается на уровне Концепции (Принципов) подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО [6].

Поэтому соблюдение качественных характеристик и их ограничений является, на наш взгляд, одним из наиболее веских оснований применения профессионального суждения в современном бухгалтерском учете.

В этой связи считаем целесообразным рассмотрение понятия «ограничения качественных

характеристик» бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержание которого не раскрывается в нормативных актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и формирование показателей бухгалтерской отчетности в России, и не рассматривается пользователями отчетности в качестве реального механизма, позволяющего повысить качество финансовой информации.

Поэтому при рассмотрении ограничений качественных характеристик можно использовать подход, заложенный в Концепции (Принципах) подготовки и представления финансовой отчетности в МСФО, где в качестве основных ограничений выделены: своевременность, баланс между выгодами и затратами, баланс между качественными характеристиками.

Соблюдение качественных характеристик учетно-аналитической информации в настоящее время обеспечивается в основном за счет повышения ответственности составителей отчетности за обоснованность вырабатываемых суждений.

По нашему мнению, введение императивного ограничения качественных характеристик бухгалтерской отчетности в отчетственную учетную практику позволит повысить значимость профессионального суждения за счет придания ему статуса реально используемого учетного инструмента.

Классификация профессионального суждения по отношению к принципам учета, на наш взгляд, обосновывается зависимостью экономической сущности формируемых в отчетности показателей от принципов, на которых основана система бухгалтерского учета в каждом субъекте хозяйствования.

По области применения предлагается различать профессиональное суждение в финансовом, налоговом и управленческом учете.

Наша позиция о целесообразности классификационной дифференциации профессионального суждения по области его применения обусловлена различиями целей, принципов, способов, объектов, информационной базы финансового, налогового и управленческого учета, а также назначением, механизмом реализации и легитимностью профессионального суждения в этих видах учета.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение внутренних и вне-

шних пользователей информацией, необходимой для подготовки экономических решений.

На показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности, существенное влияние оказывает профессиональное суждение специалистов, ответственных за ее формирование. Поэтому логично предположить, что часть показателей, сформированных на основе профессионального суждения, может повлиять на решения пользователей, но не отразиться на финансовых результатах хозяйствующего субъекта. Это стало предпосылкой для выделения классификационного признака по влиянию на эффективность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

При группировке профессионального суждения по данному признаку различают следующие его виды: влияющие и не влияющие на эффективность предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта; влияющие на мнение пользователей, но не влияющие на эффективность деятельности компании.

Правовое поле, регламентирующее порядок и правила организации бухгалтерского учета, представлено совокупностью нормативных документов различных отраслей права: гражданского, финансового, налогового, в рамках которых выделяют подотрасли: бухгалтерское, аудиторское, валютное право. Это позволяет выделить дополнительный классификационный признак – по категориям специалистов, вырабатывающих профессиональное суждение (бухгалтер, аудитор, налоговый инспектор, менеджер и т. д.).

В частности, специалист бухгалтерской службы, формирующий профессиональное суждение по отношению к факту (явлению) хозяйственной жизни или объекту бухгалтерского учета, по сути, предлагает первоначальный вариант его характеристики, классификацию, оценку, порядок отражения на счетах и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому профессиональное суждение бухгалтера можно считать базовым по отношению к профессиональному суждению других специалистов.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» под аудитом понимается «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [2, ст. 1].

Таким образом, основная задача аудитора на основе собственного профессионального суждения состоит в подтверждении или опровержении достоверности отчетной информации, сформированной исходя из мнения бухгалтера.

Понятие профессионального суждения в отношении работника фискальных органов в настоящее время отсутствует. Основной причиной этого, на наш взгляд, является жесткая нормативная регламентация всей деятельности этих специалистов. Однако де-факто налоговыми инспекторам приходится выражать свое профессиональное суждение по поводу законности совершаемых операций, правильности исчисления налогов и сборов, обоснованности применения льгот и налоговых преференций, полноты и своевременности исполнения обязательств перед бюджетом. При этом в отличие от аудиторов специалисты налоговых органов формируют свое профессиональное суждение параллельно с бухгалтером в целях контроля за правильностью формирования налоговых баз по различным видам налогов, а не для подтверждения достоверности отчетных показателей.

Профессиональное суждение управленческого персонала в отношении признания, классификации, оценки, отражения объектов учета и показателей отчетности в большей степени распространяется на ведение управленческого учета. В то же время руководство хозяйствующего субъекта способно оказывать влияние на формирование суждения и при ведении бухгалтерского финансового учета. Например, в отношении уровня аналитичности раскрываемой в отчетности информации.

По мнению В.В. Ковалева и В.В. Патрова, исходным моментом при разработке концептуальных основ бухгалтерского учета являются «интересы пользователей его результатами» [9, с. 372].

В современных экономических условиях показатели, раскрываемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются фактически единственным более или менее достоверным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. При этом особую актуальность эта отчетность приобретает для заинтересованных пользователей, не имеющих доступа к внутренним информационным источникам.

Исходными в построении системы бухгалтерского учета являются требования лиц, заин-

тересованных в этой информации, а профессиональное суждение бухгалтера оказывает существенное влияние на качество этой информации, поэтому целесообразно рассматривать профессиональное суждение «по назначению информации» как отдельный классификационный признак. При этом предлагается различать профессиональное суждение, используемое собственниками предприятия, его контрагентами и контролирующими органами.

Классификационный признак профессионального суждения по основанию для подготовки был выделен исходя из сущности самого явления, потребность в котором возникает либо при отсутствии конкретных ссылок в законодательстве относительно возникшей проблемы учета, либо в условиях ограниченной применимости того иного учетного инструментария.

Наша позиция по выделению в качестве оснований для выработки профессионального суждения: принципов бухгалтерского учета; судебной (арбитражной) практики; профессионального опыта – основана на следующих суждениях.

Формирование профессионального суждения в условиях неопределенности на основании принципов, заложенных в основу системы бухгалтерского учета и отчетности, обусловлено правилами МСФО. Как известно, основой системы МСФО является Концепция (Принципы) подготовки и представления финансовой отчетности, в оригинале называемая «Framework for preparation and presentation of financial statements». Термин «framework» трактуется как набор принципов и правил, предназначенных для выработки профессионального суждения, т. е. стандарты МСФО – это лишь руководство, на основе которого специалист формирует финансовую отчетность, а не жесткие правила.

Анализ практики выработки профессионального суждения специалистами по бухгалтерскому учету позволяет сделать вывод о том, что в некоторых ситуациях недостаточно использовать исключительно учетные принципы, заложенные в теорию национального учета. Основными причинами этого являются неустраняемые противоречия в нормативных документах, регламентирующих порядок учета

объекта и возможные штрафные санкции, являющиеся непосредственным следствием принятого суждения.

Вследствие этого считаем целесообразным выделение в качестве отдельного вида профессионального суждения – суждения, вырабатываемого на основе судебной практики.

Новой тенденцией в данной сфере является довольно широкое использование судебных прецедентов как основы для выработки суждения в отношении аналогичного объекта учета или хозяйственной ситуации. При этом необходимо отметить, что в России прецедент не признается официальным источником права, поскольку считается, что судебные и административные органы призваны применять нормы права, а не создавать их.

Суждение, выработанное на основе сложившейся учетной практики и накопленного профессионального опыта, наиболее распространено среди специалистов.

Сформированное профессиональное суждение, как правило, реализуется в виде учетной политики, либо в качестве используемой классификации или бухгалтерской оценки, либо при формировании отчетных показателей.

Поэтому, с нашей точки зрения, необходимо выделять профессиональное суждение по признаку реализации в отдельную группу с подразделением профессионального суждения:

- на суждение, используемое при формировании учетной политики организации;
- обоснованное мнение специалиста по поводу отражения в бухгалтерском учете конкретной хозяйственной операции;
- профессиональное суждение, реализуемое при формировании показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, предпринятая авторами попытка классификации профессионального суждения по различным видообразующим признакам позволяет наиболее полно раскрыть содержание профессионального суждения как нового инструментария в современном бухгалтерском учете и механизм его реализации в целях повышения качества учетно-аналитической информации.

**Список использованной литературы:**

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом МФ РФ от 1.07.2004 г. №180.
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон №307 от 30.12.2008 г.

3. Бухгалтерская отчетность организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 №43н от 06.07.1999 г.
4. Богданова Н.В. Изюминка профессионального суждения // Бухгалтерия и банки. 2005. №3. С. 18-21.
5. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 520с.: ил.
6. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери – АССА, 2006. – 1060 с.
7. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2000. -№12– С. 28-31.
8. М.Л. Пятов, И.А. Смирнова Ограничения уместности и надежности бухгалтерской информации в трактовке МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10, с.45-48.
9. Рассказова-Николаева С.А. Как научиться профессиональному суждению // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2008. – № 4, с.42-46.
10. Шнейдман Л.З. Вопросы – ответы // Финансовая газета. – 2001.-№44– С.18-19.

**Статья подготовлена в рамках исследования НИИ региональной экономики ГОУ ОГУ**

Сведения об авторе:

Туякова Зауреш Серккалиевна, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Оренбургского государственного университета, профессор, доктор экономических наук

Саталкина Елена Владимировна, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Оренбургский государственный университет», доцент, кандидат экономических наук  
460018, пр-т Победы, 13, ауд. 6510, тел.: (3532) 372472, e-mail: gouogubua@mail.ru

**Tuyakova Z.S., Satalkina E.V.**

**CLASSIFICATION OF PROFESSIONAL OPINION AS A MODERN INSTRUMENT OF ACCOUNTING**

In this article the authors analyze the approaches to professional opinion on the base of systematization of the role and place of such category in modern accounting on the base of analysis of scientific works of modern Russian scientists and principals of its realization in IAS (International Accounting Standards). The authors prove their interpretation of such category as comparatively new instrument in the system of accounting, also they reveal common and more typical features of its presence, and general factors influenced on this opinion of a specialist in a sphere of accounting. Besides, the classification of professional opinion with distinguishing of different features of its grouping is suggested here.

Key words: professional opinion, International Accounting Standards, qualitative characteristics of accounting information, accounting policies, financial accounting, accounting, tax accounting, accounting (financial) control.