

УДК 657:005.32

Б.Б. Султанова

Казахский национальный университет имени аль-Фараби, Казахстан, г. Алматы

E-mail: Bbakut_sul@mail.ru

Профессиональное суждение как средство регулирования бухгалтерского учета

Аннотация. Одно из важных направлений развития бухгалтерского учета определяет совершенствование подготовки и повышения квалификации кадров. В статье рассматриваются вопросы выработки навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости фактов хозяйственной жизни и отражения их в финансовой отчетности и для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, профессиональный бухгалтер, стандарт, пользователь, информация.

Регулирование системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан осуществляется Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и учетной политикой организации, которая устанавливает принципы, основные качественные характеристики и правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

В настоящее время с достаточной степенью уверенности можно определить ряд приоритетных направлений развития современного финансового учета:

1) разработка и утверждение новых национальных стандартов бухгалтерского учета (НСФО);

2) создание методологических предпосылок для интеграции систем финансового, управленческого и налогового учета;

3) создание инфраструктуры, обеспечивающей использование международных стандартов финансовой отчетности в регулировании бухгалтерского учета и отчетности.

Одним из важных направлений развития бухгалтерского учета Концепция определяет совершенствование подготовки и повышения квалификации кадров. На наш взгляд, наиболее сложным вопросом в рамках данного процесса является выработка навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

Обычно решения бухгалтера диктовались нормативными документами. Их требования и сейчас остаются достаточно жесткими. Однако постепенно появляются другие тенденции, где основой регулирования является профессиональное суждение бухгалтера – добросовестно высказанное мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений, а не писанные нормы права.

В этом определении ключевыми понятиями выступают: мнение профессионального бухгалтера; добросовестное высказывание; хозяйственная ситуация; полезное описание; управленческое решение. Термин «профессиональное суждение», пришедшее к нам из бухгалтерии, построенной по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Рассмотрим каждое составляющее.

Мнение профессионального бухгалтера. Желание работать вне навязанных нормативов, опираясь только на свое мнение, такой подход присущ бухгалтерам англоговорящих стран. Именно они создали культ профессионального суждения. Он вырос на почве английского общего права, которое развивалось путем накопления опыта судебных решений. Исторические корни общего права, в отличие от континентального, лежат не в утвержденных законах, а в прецедентах. Англичане, привыкшие мыслить конкретно, «прецедентно», воспринимают профессиональное мнение как представление конкретного бух-

галтера о конкретной хозяйственной ситуации, описание которой он должен найти сам.

И наоборот, искать истинное решение ситуации даже в непредвиденных случаях в нормативных документах хотят казахстанские бухгалтеры. Однако это только один, и далеко не самый главный источник данных для формирования профессионального мнения. Существуют еще два: знание теории бухгалтерского учета, которое позволяет бухгалтеру расширить свои представления об анализируемой ситуации, и здравый смысл – самый простой путь, по которому должен идти настоящий специалист.

Добросовестное высказывание (суждение) – это мнение, выработанное бухгалтером и основанное на его убеждениях, представлениях и его вере, которое должно быть сформулировано достоверно и добросовестно. В первом случае речь идет о том, что точность бухгалтерских данных должна быть приемлемой для принятия управленческих решений, а во втором – что убеждения бухгалтера должны быть искренними и никак не ориентированными на выгоду кого-нибудь из участников хозяйственного процесса. Отсюда достоверность – категория теоретическая, а добросовестность – моральная.

Лучшее определение достоверности мы находим у К. Поппера. «Достоверность, – подчеркивал он, – редко бывает объективной, обычно это не более чем сильное чувство уверенности, убежденности, хотя и основанное на недостаточном знании».

Под достоверностью следует понимать не абсолютную истину, подразумевающую абсолютную точность, а истину относительную. Речь должна идти о точности, приемлемой для формирования мнения и достаточной для принятия, в случае необходимости, действенного управленческого решения. Сознывая всю сложность проблемы, Институт присяжных бухгалтеров США предложил свои критерии достоверности.

В соответствии с Законом РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» принципами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности являются начисление и непрерывность. Основными качественными характеристиками финансовой отчетности являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Интерпритации и стандарты предписывают бухгалтеру формальный порядок записи фактов

хозяйственной жизни, а принципы только указывают ориентиры, согласно которым он, опираясь на профессиональное мнение, должен самостоятельно решить, как отразить каждую конкретную ситуацию.

Представление полезной информации. Критерий разрешает и даже обязывает отклоняться не только от инструкций и стандартов, но и от принципов, если они почему-либо не удовлетворяют бухгалтера, ибо цель дела и само дело важнее формальных предписаний, кем-то когда-то введенных.

Из приведенных критериев можно сделать следующие выводы:

- истину в бухгалтерском учете нельзя получить, слепо выполняя предписания нормативных документов;
- достоверность учетной информации зависит от добросовестности бухгалтера.

Таким образом, достоверность следует рассматривать как следствие добросовестности.

Хозяйственная ситуация. Разочарование в нормативных документах вызвано тем, что нельзя для всего разнообразия хозяйственных ситуаций и практических случаев принять единый шаблон. Системы стандартов бухгалтерского учета часто рассматривают как попытку установить некие шаблоны. Против них выдвигаются возражения. Рыночная экономика по своей природе основана на свободе договора, следовательно, любому собственнику принадлежит неотъемлемое право выбирать такие методы учета и анализа, какие он, и только он, считает правильными. Желание навязать ему план счетов и другие ограничения противоречит идеалам свободы и нарушает права человека; таким образом, в условиях современной рыночной экономики бухгалтерских стандартов не может быть, ибо свободный рынок с неизбежностью диктует и свободу выбора методов учета. Стандарты, ориентированные на все страны, не отражают национальной традиции, тормозят развитие бухгалтерской мысли и сковывают практику, ибо стоит какому-то специалисту изобрести, придумать или вычитать в старых книгах какой-то прогрессивный прием, метод отражения фактов хозяйственной жизни, как лица, контролирующие выполнение стандартов, могут заметить, что такое решение не предусмотрено стандартом, а поэтому нельзя так поступать; представители налоговых органов могут наложить штраф. Таким образом, стандарты делают учет консервативным.

Стандарты рассчитаны на инвесторов, под которыми понимаются преимущественно собственники, но, помимо инвесторов, есть и другие пользователи данных, и у них имеются свои интересы, своя польза, своя достоверность. Таким образом, стандарты не могут удовлетворить всех. Если же построить стандарты, принимая во внимание интересы всех, то с неизбежностью придется прибегнуть к серии компромиссов, которые исказят конкретные интересы и всю достоверность данных, после этого они уже будут не нужны никому. Стандарты, может быть, нужны только для тех организаций, которые котируют свои акции на бирже, но применительно ко всему множеству хозяйствующих субъектов это ничтожная часть, и поэтому придавать им директивный характер, рассчитывая на использование их всеми субъектами, недопустимо. Сторонники этих взглядов убеждены, что стандарты не должны препятствовать бухгалтеру, опираясь на свое профессиональное суждение, достоверно раскрывать реальное положение дел. Ничто так не искажает истину, как однонаправленные ошибки, вызванные программой наблюдения, в данном случае – требованиями нормативных документов.

Отказ бухгалтеров от нормативного регулирования превращает их в думающих специалистов. И ключом к этому должно стать профессиональное мнение, под которым надо понимать умение бухгалтера достоверно и добросовестно описывать и отражать финансовое положение своей организации. Согласно этой концепции, слепое следование требованиям нормативных документов, которые пытаются дать ответ на все случаи жизни, не может позволить бухгалтеру в каждом конкретном случае найти убедительное и правильное представление финансового положения предприятия, в котором этот бухгалтер работает.

Полезное описание. Будем исходить из того, что бухгалтерский учет есть не что иное, как описание разнообразных и все время меняющихся хозяйственных ситуаций. Это описание должно быть не просто достоверным, но и полезным. Полезное убеждение не обязательно должно быть истинным, точно так же истинное убеждение совсем не обязательно будет полезным. Истинные убеждения и, соответственно, утверждения изучают в теории учета, полезные – на практике. В науке опираются на знания, в практической жизни важна вера в пользу прие-

мов, применяемых бухгалтером. Однако вера в методологические приемы зависит от интересов не бухгалтера, а лиц, на которых он работает. Не случайно с начала XX в. в бухгалтерском учете было характерно подчеркивание интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах пользующихся бухгалтерской отчетностью.

Каждый пользователь считает себя добросовестным. Он может понять других пользователей, а в ряде случаев – поступиться своими интересами. Но даже если он и поступится ими в пользу других, это не значит, что он сделает это добросовестно, а следовательно, получит достоверные данные. Очевидно, что каждый участник хозяйственного процесса может считать, что его подходы к методологии учета – это путь к истине. Вместе с тем он должен понимать, что и другие участники этого процесса думают так же и заблуждаются так же о достоверности данных, которые они оценивают.

Однако каждого пользователя-интерпретатора интересует, скорее, не достоверность информации и добросовестность ее представления (о чем мечтают многие идеалисты и даже теоретики), а ее полезность, т. е. возможность с наименьшими усилиями при ее помощи достигнуть определенных целей.

Мы должны специально отметить, что полезность информации только подчеркивает ее значимость, так как делает упор на достижение цели, а не на философские аспекты учета. Информация может быть заведомо недостоверной и может быть составлена недобросовестно, но она может быть полезной и значимой.

Управленческое решение. В нем формируется принцип нейтральности: «При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predeterminedных результатов или последствий». Здесь надо подчеркнуть еще раз, что достоверность predeterminedается добросовестностью собственников и главных бухгалтеров. Добросовестность названных лиц должна сочетаться с добросовестностью пользо-

вателей. При этом трудность состоит в том, что понятие «пользователь» слишком неопределенно и расплывчато: пользователей много, и у каждого из них свои взгляды на жизнь; пользователи исходят, прежде всего, из своих интересов, но многие из них не осознают этих интересов.

Точно так же трудно охарактеризовать понятие «потребность пользователя», так как потребности связаны с интересами и могут, как и последние, быть самыми разнообразными; но если пользователи иногда сами не осознают своих потребностей, то это тем более трудно сделать за них.

Отсюда возможен следующий вывод: в основе учета должна лежать добросовестность пользователей, т. е. честное выполнение своих обязательств и обязанностей.

Следовательно, к учету справедливо следующих требований:

1. Если факт хозяйственной жизни точно подпадает под описание нормативных документов и их требования позволяют бухгалтеру достоверно и добросовестно отразить их в учете, то он должен сделать это.

2. Если факт хозяйственной жизни подпадает под описание нормативных документов, но, по мнению бухгалтера, их требования в данном конкретном случае не позволяют достоверно и добросовестно отразить факты в учете, то он должен принять самостоятельное решение и отразить факты хозяйственной жизни так, как он полагает правильным.

Если факт хозяйственной жизни не может быть описан из-за того, что в нормативных документах подобная ситуация отсутствует, то главный бухгалтер должен отразить этот факт в учете так, как считает нужным, но всегда – достоверно и добросовестно

Литература

- 1 Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». – 28 февраля 2007. – № 234.
- 2 МСФО. – Алматы: Центральный дом бухгалтера 2010.
- 3 Султанова Б.Б. Основы бухгалтерского учета. – Алматы: Экономика, 2009. – С. 148.

Б.Б. Султанова

Кәсіби пікір – бухгалтерлік есептің реттеу құралы ретінде

Мақалада бухгалтерлік есеп, есеп беру және тексерудің мақсаттары үшін біліктілік, құн өлшемі, классификация және шаруашылық өмірінің айғақтарының маңыздылығын бағалау және кәсіби пікірдің дағдыларын құру сұрақтары қарастырылады.

Түйін сөздер: бухгалтерлік есеп, кәсіби есепші, стандарт, қолданушы, мәлімет.

B.B. Sultanova

Professional judgment as means of regulation of accounting

In article questions of development of skills of professional judgment are considered at qualification, cost measurement, classification and an assessment of the importance of economic life's facts for accounting, the reporting and audit.

Keywords: accounting, professional accountant, standard, user, information.