

## Профессиональное суждение и его роль в формировании финансовой отчетности

© 2009 Л.В. Гришина

Саратовский государственный социально-экономический университет

Понятие “профессиональное суждение” для российского учета новое. Пока для него нет единого определения, методик принятия и обоснования. Однако на практике формирование показателей для отчетности по МСФО и раскрытие информации во многих случаях основаны именно на профессиональном суждении. Статья посвящена анализу теоретических аспектов профессионального суждения, освещенных российскими учеными и практиками.

*Ключевые слова:* профессиональное суждение, методика обоснования профессионального суждения, учетная политика.

Сегодня МСФО для многих российских специалистов перестали быть экзотикой и превратились в повседневную реальность. Так, их можно использовать при разработке новых способов ведения учета, если такие способы не предусмотрены российским законодательством (п. 7 ПБУ 1/2008), применять для обесценения нематериальных активов (п. 22 ПБУ 14/2007), в установленных случаях - готовить отчетность по МСФО (банки и компании, чьи акции котируются на биржах). Специалисты не видят препятствий в использовании МСФО для консолидированной отчетности, но мнения в отношении их применения для целей составления индивидуальной отчетности среди специалистов расходятся. Одни считают, что составление отчетности по разным стандартам приемлемо, другие - что это нерационально. Выводы первых основаны на том, что для применения МСФО необходим полный пересмотр нормативной базы по бухгалтерскому учету и смежных областей законодательства, указывают на отсутствие нормативной формализации бухгалтерского законодательства, разделения его предмета с другими отраслями, системы обеспечения требований бухгалтерского законодательства и пр. Мнение вторых основано на том, что отчетность по МСФО рассчитана на широкий круг пользователей, следовательно, включает все необходимые показатели для суждения о деятельности организации, в том числе для внутренних целей.

На наш взгляд, кроме законодательных и других препятствий, существует еще одно достаточно существенное - это профессиональное суждение, на основе которого формируется большинство показателей в МСФО. И если технические аспекты перехода на новые стандарты осуществимы, то идеологическая составляющая стандартов вызывает определенные трудности. В этом мнения практикующих специалистов и западных консультантов сходятся. Для российских специ-

алистов, помимо необходимости освоения навыков работы с принципиально новой категорией функционально-должностных задач - “профессиональное суждение”, - существуют и другие сложности: отсутствие единого определения профессиональному суждению, отсутствие ясности, можно ли выделить профессиональное суждение в самостоятельную задачу (например, чтобы поручить ее решение специально обученным людям, или разработать установленный график и решать ее, скажем, по понедельникам), отсутствие процедур урегулирования различных профессиональных мнений.

Для решения этих вопросов необходимо определить, что такое профессиональное суждение. В российском законодательстве данное понятие изначально использовалось с осторожностью. Например, самый первый документ Банка России, который официально регламентировал составление отчетности по МСФО, “профессиональное суждение” определил как “обоснование”, и только в более позднем документе было введено само понятие. Но единого мнения в отношении профессионального суждения до сих пор нет. Определяется оно следующим образом:

1. Я.В. Соколов. Профессиональное суждение - это мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для описания, так и для принятия действенных управленческих решений.

2. С.А. Николаева. Профессиональное суждение представляет собой обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.

3. О. Аскери дает рабочее определение профессионального суждения и предлагает понимать под ним:

- процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием

и доведением до пользователей в пригодной для использования форме;

- результат этого процесса.

4. Профессиональное суждение - это заключение ответственного работника о деталях признания и оценки объекта учета в бухгалтерской отчетности. Иначе говоря, профессиональное суждение является по своей сути профессиональной оценкой всех имеющихся объективных факторов, способных повлиять на принятие решения в условиях неопределенности<sup>1</sup>.

Обобщая все приведенные выше определения, можно выделить их основные составляющие:

- а) мнение (заключение) специалиста, бухгалтера или ответственного работника;
- б) профессионализм;
- в) объекты бухгалтерского учета, характеризующие финансовое положение (активы, обязательства, капитал), финансовые результаты (доходы, расходы), изменения в финансовом положении (движение денежных средств) организации, факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции);
- г) управленческое решение (использование информации);
- д) в условиях неопределенности.

Под *мнением специалиста, бухгалтера, ответственного работника* в условиях рыночной экономики понимают именно то, что он думает, а не то, что за него кто-то думает. Довольно часто полагают, что бухгалтер не должен иметь свое суждение. Часто то же самое думают и сами бухгалтеры. Они требуют, чтобы Минфин дал четкую инструкцию, как поступить в каждом конкретном случае.

Желание работать вне навязанных нормативов, опираясь только на свое мнение, присуще бухгалтерам англоязычных стран. Именно они создали культ профессионального суждения. Такой подход вырос на почве английского общего права, которое развивалось путем накопления опыта судебных решений. Исторические корни общего права лежат не в утвержденных законах, а в прецедентах. Англичане, привыкшие мыслить конкретно, "прецедентно", воспринимают профессиональное мнение как представление конкретного бухгалтера о конкретной хозяйственной ситуации. И этот бухгалтер должен найти ее описание сам. Российские бухгалтеры, наоборот, даже в непредвиденных случаях хотят найти истинное решение ситуации в нормативных документах. При этом не учитывается то, что нормативные документы - только один и далеко не самый главный источник данных для формирования профессионального мнения.

<sup>1</sup> Марка Аудит. Режим доступа: <http://www.ippnou.ru>.

Я.В. Соколов выделяет еще два: знание теории бухгалтерского учета, которое позволяет бухгалтеру расширить свои представления об анализируемой ситуации, и здравый смысл.

Определение круга лиц, формирующих профессиональное суждение, относится к так называемым "системным трудностям"<sup>2</sup>. Системные проблемы связаны с функциями обратной связи и представляют собой взаимодействие бухгалтерских служб с иными службами организации. Бухгалтеру нужно регулярно запрашивать у специалистов этих подразделений разноплановую техническую информацию о характеристиках и свойствах применяемого производственного оборудования или выпускаемой продукции, юридических аспектах взаимоотношений с поставщиками и клиентами предприятия и т.д. Данные сведения необходимы бухгалтеру для того, чтобы уяснить экономическую природу процессов, происходящих на предприятии, увидеть основные риски. При этом для надлежащего документального закрепления принятых на основе полученных сведений учетных решений бухгалтеру нужно обеспечить наличие аудиторского следа, предполагающего четкое разграничение ответственности за сделанные выводы. Для этого соответствующие выводы и пояснения должны содержаться в материалах, которые поступают из отделов и служб за подписью ответственных специалистов. В таких обстоятельствах, для того чтобы получить информацию, пригодную для подготовки отчетности по МСФО, бухгалтер должен четко знать, чего он хочет, уметь добиться предоставления информации путем формулирования исчерпывающих и аргументированных запросов. Сегодня, основываясь на практическом опыте, можно предложить специальную методику по работе с профессиональными суждениями. Методика включает несколько этапов, на каждом из которых необходимо произвести ряд процедур.

1 этап - внесение предложений о выработке профессиональных суждений. Процедуры: определение набора показателей и возможных корректировок, разработка формы документов, организация информационного взаимодействия.

Ответственное за обобщение всех корректировок российской бухгалтерской отчетности лицо (МСФО-менеджер) вносит письменные предложения соответствующим подразделениям организации о формировании профессиональных суждений. Предложение должно вноситься к определенному сроку (например, не менее чем

<sup>2</sup> *Аскери О.* Профессиональное суждение. Что это такое и как с ним бороться // МСФО: практика применения. 2008. Авг.

за 45 рабочих дней до сдачи отчетности в формате МСФО). С этой целью желательно разработать документацию, позволяющую учесть все корректировки и необходимые показатели; если разработано программное обеспечение, такие показатели могут заполняться соответствующими службами непосредственно в программе, с учетом прав их доступа.

2 этап - формирование профессиональных суждений. Процедуры: анализ запрашиваемых показателей, их экономической сущности и юридической формы, положений учетной политики и действующих стандартов, российской нормативной базы по бухгалтерскому учету.

Лица, которым предложено формировать профессиональное суждение, делают это, основываясь на имеющейся в организации фактической, финансовой и экономической информации. При этом они используют положения специально разработанной для составления отчетности по МСФО учетной политики и действующие на данный момент международные стандарты финансовой отчетности. Если основания для формирования профессионального суждения отсутствуют, ответственные лица обязаны проинформировать об этом МСФО-менеджера в письменной форме.

3 этап - проверка объективности полученных профессиональных суждений. Процедуры: назначение лица, на которое возлагается проверка профессионального суждения, регистрация профессиональных суждений у МСФО-менеджера.

Лицо, на которое возлагается проверка профессионального суждения, назначается из числа руководителей организации, и результаты проверки и уведомления об отсутствии профессиональных суждений оформляются визой должностного лица, после чего передаются МСФО-менеджеру. Проверка должна завершиться к определенному сроку (например, не позднее чем за 20 рабочих дней до даты предоставления бухгалтерской отчетности в формате МСФО).

4 этап - использование профессиональных суждений для формирования отчетности в формате МСФО. Процедуры: подтверждение объективности профессионального суждения, определение круга финансовой и иной информации, к которой должны иметь доступ лица, занимающиеся подготовкой отчетности по МСФО.

В процессе формирования отчетности необходимо следить за тем, чтобы предоставленные без визы должностного лица, ответственного за проведение проверки объективности, профессиональные суждения не служили основанием для проведения корректировок. Не всегда сформи-

рованные профессиональные суждения содержат достоверную информацию. Поэтому, помимо внутреннего контроля, периодически необходимо привлекать к работе независимых аудиторов, способных рассмотреть профессиональные суждения и вынести вердикт относительно их объективности. Профессиональным суждением независимого аудитора в ходе аудита проверяется положенное в основу финансовой отчетности профессиональное мнение. Таким образом, пользователи финансовой отчетности получают подтверждение объективности использованного в ней профессионального суждения.

Для выработки правильного профессионального суждения специалисты, готовящие информацию для отчетности по МСФО, должны иметь полную и достоверную информацию о деятельности всех подразделений предприятия: финансовой службы, отдела продаж, отдела закупок, маркетингового отдела, юридического отдела, кадровой службы. Например, для расчета корректировки по договорам подряда бухгалтеру будет необходимо знать условия договора, бюджет (план) по договору на весь период строительства, все имеющиеся договоренности между сторонами (даже оформленные в виде писем). При создании резерва по судебным искам, кроме данных о самом иске и его сумме, также нужна оценка юридического отдела о вероятности удовлетворения иска.

*Профессионализм.* Исходя из вышеприведенных определений предполагается, что лица, делающие заключение, должны:

- знать условия хозяйствования, в которых работает организация, прогнозировать их изменение и реакцию организации на изменение условий хозяйствования;
- знать правила признания и оценки, применяемые в бухгалтерском учете и при составлении финансовой отчетности, понимать их концепции;
- уметь прогнозировать последствия выбора той или иной квалификации/ оценки и их влияние на аналитические показатели в будущем;
- иметь четкое представление о том, какая информация необходима пользователям финансовой отчетности;
- знать, как более рационально (эффективно) раскрыть информацию в формах финансовой отчетности и примечаниях.

*С интерпретацией элементов финансовой отчетности*, характеризующих финансовое положение, финансовые результаты, изменения в финансовом положении организации, факты хозяйственной жизни, связана группа “учетных трудностей”. В отличие от системных трудно-

стей, эта группа обычно не приводит к необходимости перестраивать систему формирования управленческой информации на предприятии, но на решение ее вопросов уходит значительное время. К учетным трудностям можно отнести:

- необходимость получения различных оценок с привлечением независимых оценщиков или иных экспертов;

- формирование суждений и оценок руководства предприятия по тем объектам учета, в отношении которых имеется неопределенность;

- создание учетной политики предприятия в случаях, когда стандарты позволяют использовать более одного подхода;

- разрешение ситуаций, когда объекты учета в МСФО не имеют аналогов в национальной практике.

Таким образом, профессиональное суждение в учетной области можно разделить на две составляющие:

- профессиональное суждение в области раскрытия информации;

- профессиональное суждение в области формирования информации.

Профессиональное суждение применяется при раскрытии в отчетности дополнительной информации в случае выявления недостаточности данных для формирования полного представления о финансовом положении организации. Профессиональным суждением являются принцип существенности в отношении раскрываемой информации, условные факты хозяйственной деятельности, события после отчетной даты, сегменты.

Профессиональное суждение в области формирования финансовой информации реализуется в учетной политике. По сути, в ПБУ 1/2008 сделана попытка предоставления возможности бухгалтеру сформировать собственное профессиональное суждение о фактах хозяйственной жизни исходя не только из системы действующих нормативных актов, а из фактического, реально-го состояния объектов бухгалтерского учета.

В перечень вопросов, по поводу которых надо сформировать профессиональное суждение, входят: 1) способы ведения учета, вариантность которых предусмотрена законодательством; 2) способы, описание которых отсутствует в законодательстве; 3) способы ведения учета, принципы которых определены законодательством, а организация утверждает особенности их применения исходя из специфики условий хозяйствования; 4) способы ведения учета, установленные законодательством, но не позволяющие организации достоверно отразить ее имущественное состоя-

ние и финансовое положение; 5) способы ведения учета, вариантность которых обусловлена противоречиями и несовершенством законодательства, когда представляется достаточно сложным определить приоритеты того или иного способа.

По нашему мнению, выбору даже вариантных по законодательству способов учета должно предшествовать обоснование этого выбора, что также является профессиональным суждением.

Кроме вышеназванных, перечисленных в нормативных документах вариантных способов ведения учета, действующее законодательство содержит такие словосочетания и слова, как “может использоваться”, “могут быть”, “разрешается”. Такая предоставляемая возможность также является областью профессионального суждения.

Профессиональное суждение по принадлежности к отчетным периодам, в отношении которых оно формируется, можно условно разделить на две группы:

- профсуждение в отношении интерпретации будущих, предполагаемых фактов хозяйственной жизни, возникновение которых с достаточной высокой степенью достоверности предполагается исходя из знания фактов предыдущих отчетных периодов или иной информации (оформляется как приказ УП на начало года);

- профсуждение в отношении возникающих фактов хозяйственной жизни в текущем отчетном периоде (оформляется как дополнение к учетной политике).

В *управленческом решении* реализуется принцип нейтральности, который легче провозгласить, чем претворить в жизнь. Трудность состоит в том, что само понятие пользователей и их интересов слишком неопределенно и расплывчато. Многие пользователи даже не осознают своих интересов. Точно так же трудно охарактеризовать понятие потребностей пользователей:

- потребности, связанные с интересами, могут быть самыми разнообразными, если не считать безграничными;

- если пользователи иногда сами не осознают своих потребностей, то это тем более трудно сделать за них.

Таким образом, профессиональное суждение, оформленное как система документов, включаемых в учетную политику организации, является уникальным средством, с помощью которого, во-первых, осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета; во-вторых, происходит совершенствование нормативной системы учета и отчетности; в-третьих, разрешаются противоречия действующего законодательства.