2.4. ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ: НАУЧНЫЙ АСПЕКТ

Миславская Н.А., д.э.н., доцент, профессор,
кафедра Бухгалтерский учет

Финансовый университет при Правительстве РФ

Статья посвящена анализу современных трактовок понятия «профессиональное суждение бухгалтера». Основываясь на фундаментальных философских концепциях и господствующих сегодня взглядах на формирование профессиональной личности, автор приходит к выводу о принципиальной невозможности влияния ведущих специалистов в области бухгалтерского учета и аудита на содержание нормативно-законодательных актов и, соответственно, практику учета.

Начало научных дискуссий в отношении профессионального суждения неразрывно связано с Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Именно этот документ предусматривал «перестройку» методологии национальной учетной системы, ориентированной на информационные потребности государства и формирование единого народнохозяйственного учета [2]. Произошедшее изменение гражданско-правовой среды и системы общественных отношений привело к переосмыслению целей и основных направлений развития бухгалтерского учета и отчетности и прежней системы нормативного регулирования. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180, уже предусматривала необходимость подготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров, обращая особое внимание на «выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита»[3]. С этого момента в научно-практических периодических изданиях началось обсуждение соответствующего вопроса, аргументацию и свое мнение выразили ведущие российские ученые и эксперты в области бухгалтерского учета: Генералова Н.В., Карельская С,Н., Шнейдман Л.З., Николаева С.А., Пятов М.Л., Смирнова И.А., Ковалев В.В., Патров В.В., Богданова Н.В., Туякова З.С., Саталкина Е.В. и другие.

В опубликованных исследованиях анализируются факторы, оказывающие влияние на профессиональное суждение специалистов в области бухгалтерского учета, среди которых образование, квалификация, опыт работы, доступность необходимой для принятия решения информации, степень свободы в принятии решения, сложившаяся практика учета, степень неопределенности, арбитражная практика. Также в работах коллег акцентируется внимание на различных видах профессионального суждения, приводятся классификации этого «нового инструмента в системе учета и отчетности» по различным признакам, что «позволяет наиболее полно раскрыть содержание профессионального суждения … в современном бухгалтерском учете и механизм его реализации» [8,с.91].

Однако общего мнения по вопросу определения интересующего нас понятия нет. Я.В. Соколов приводит следующую дефиницию: «профессиональное суждение бухгалтера – добросовестно высказанное мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений» [7, с.233]. Другие авторы связывают наличие профессионального суждения с обязательным присутствием неопределенности, например: «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» [8,с.91]. Н.В. Генералова приходит к выводу, что отсутствие соответствующего термина в нормативных актах по бухгалтерскому учету и Международных стандартах финансовой отчетности не случайно, а связано с тем, что «применение профессионального суждения – скорее подход к ведению учета и, главным образом, формированию финансовой отчетности, а не единовременная процедура, которая поддается жесткой регламентации … определение профессионального суждения должно вырабатываться профессиональным сообществом» [4,с.11].

Большинство высказанных мнений первоначально вызывает значительную долю скепсиса в отношении их целесообразности, так как традиционный профессиональный менталитет подсказывает необходимость оперирования конкретным понятием. Однако, учитывая современные научно-философские подходы в отношении логических форм мышления, «понятие» является исходной и конечной формой последнего. Это означает, что формирование любого понятия может происходить двумя способами:

- все логические операции (научные дискуссии) выстраиваются на основе существующего и общепринятого определения (аспект традиционной логики);
- определение понятия развивается на основе выдвинутых гипотез, умозаключений и теорий (аспект диалектической логики).

То есть, сегодня процесс формирования понятия «профессиональное суждение бухгалтера» происходит посредством второго способа и представляется как очередная ступень познания. На этом основании считаем возможным вступить в дискуссию.

Диалектическая логика придает особое значение конкретности понятий. Понятие «профессиональное суждение» является абстрактным, поскольку может быть отнесено к любой профессиональной деятельности, а стремление ограничить общественную практику абстрактными понятиями при решении методологических и методических научных задач неизменно приводит к отрыву от реалий действительности и, как следствие, к серьезным ошибкам. Однако абстракция важна для процесса познания, так как способна подчеркнуть и фиксировать общее,

выделить главное. Конкретность же подразумевает отражение и общих, и особенных признаков, отрицает формализм, шаблон и схематизм. Поэтому мы предпримем попытку дать определение профессиональному суждению, учитывая вышесказанное.

К рассмотрению интересующего нас вопроса подойдем с позиции лингвистической теории бухгалтерского учета и проанализируем семантический аспект, позволяющий раскрыть непосредственное значение языковых категорий: «профессиональное» и «суждение».

Первая категория, как языковая единица, коррелирует с понятием «профессия», чаще всего определяемом как «общность людей, занятых в определенной области или отрасли» [5,с.167]. Принадлежность к конкретной профессии - суть профессиональная идентичность, представляющая собой комплексный, изменяющийся процесс, включающий несколько стадий. Л.Б. Шнейдер выделяет следующие этапы формирования профессиональной идентичности:

- невыраженная профессиональная идентичность. Этап характеризуется отсутствием профессионального общения, соответствующих теоретических знаний, практических навыков, тактических и стратегических целевых установок. Это стадия выбора направления деятельности и введения в специальность, ее временной период приходится на первые годы обучения в системе высшего профессионального образования;
- выраженная, но пассивная профессиональная идентичность. Это этап приобретения первичных навыков, усвоения базовых знаний, диагностики собственных способностей, профессиональной готовности. Уровень последней в значительной степени зависит от взаимоотношений с коллегами, успехов в овладении профессией, сформированного субъективного образа профессии. Временной период данной стадии относится к обучению на старших курсах бакалавриата и в магистратуре;
- активная профессиональная идентичность. Этап связан с непосредственным осуществлением профессиональной деятельности, с определением и достижением установленных целей, наработкой практического опыта, формированием профессионального стиля, часто – вступлением в профессиональные сообщества. Временной отрезок данной стадии относится к моменту от начала осуществления практической работы по специальности и может продолжаться до ее окончания;
- устойчивая профессиональная идентичность. Этап связан со стремлением личности к профессиональному самосовершенствованию, к осуществлению профессионального творчества, свободному владению профессией. Здесь возникает желание и возможность передачи опыта, происходит осознание собственной профессиональной значимости. Достижение этой стадии, в частности, характерно для профессорско-преподавательского состава вузов, научно-исследовательских институтов, работников государственных департаментов [9,с.48].

Как было отмечено, все этапы становления профессиональной идентичности характеризуются временными отрезками. Но существует и общая проблема – эти отрезки сугубо индивидуальны, имеют психоэмоциональную составляющую и далеко не всегда соответствуют полученным после защиты квалификационных дипломных работ, кандидатских и докторских диссертаций дипломам. То есть, завершение профессионального обучения не является индикатором достижения уровня окончательно сформировавшейся (устойчивой) профессиональной идентичности.

Перейдем к рассмотрению семантики языковой единицы «суждение». Последнее является основной формой логического мышления, фиксирующей наличие или отсутствие у объекта какого-либо признака, состояния и отношений между ними. Главной задачей этой фиксации является установление истинности или ложности суждения. Иначе говоря, суждение – это отражение в сознании индивида того, как предметы окружающей действительности (в нашем случае – объекты бухгалтерского учета) связаны или разобщены между собой. Следовательно, речь идет о необходимости идентификации, оценки фактов хозяйственной жизни, установлении логической взаимосвязи между ними и, как следствие, отражении (или не отражении) объектов в системе бухгалтерских счетов. То есть должна происходить фиксация объектов учета на основе теоритических позиций бухгалтерской науки, подчеркнем – именно теоретических, так как практический подход подразумевает обращение индивида к положениям и инструкциям, утвержденным государственными регуляторами, и будет характеризоваться отсутствием логического мышления, то есть отсутствием собственного суждения. В этом заключается главная проблема в отношении возможности установления истинности или ложности.

Во-первых, бухгалтерский учет является наукой социальной, что объясняет существование его различных теорий: юридической, биховеристической, информационной и др. Теории не взаимоисключающие, наоборот, дополняющие друг друга, но каждая трактует факты экономической действительности со своих позиций.

Например, известный принцип начисления, который позволяет отражать выручку при отгрузке товаров, работ или услуг, а не после ее реального поступления на банковские счета в денежной форме, является следствием превалирования юридической теории, ставящей во главу угла право. Возникло право на получение выручки – отражаем ее в данном отчетном периоде, исчисляем прибыль и уплачиваем соответствующий налог в бюджет. Однако мы помним времена господства кассового принципа, который сегодня подвергается критике, но в свое время обеспечивал пользователей бухгалтерской финансовой отчетности реальной, а не виртуальной информацией, позволяющей принимать экономически обоснованные решения.

Биховеристическая теория рассматривает мыслительную деятельность с биологической точки зрения. Имеется в виду, что любая информация, поступающая в человеческий мозг, стимулирует его на принятие определенных решений. Теория базируется на формировании условных рефлексов. Проблема в том, что психофизическое состояние, хотя и оказывает непосредственное влияние на формирование суждения, носит сугубо индивидуальный характер и не поддается оценке в интересующем нас вопросе.

В теории бухгалтерского поля все больше дискуссий отводится этической составляющей, оперирующей такими категориями как честность, справедливость, достоверность предоставляемых данных.

Сложность вопроса заключается в том, что в условиях изменения целевых установок бухгалтерского учета (с предотвращения отрицательных финансовых результатов деятельности организации на удовлетворение потребностей широкого круга заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности), выше указанные нравственные категории невозможно привести к одному знаменателю, так как каждая группа пользователей имеет свои собственные интересы. Ситуация усугубляется тем, что заявляются одни целевые установки, а в действительности преследуются другие. Например, управленческий персонал организаций декларирует основной целью своей деятельности повышение экономических показателей, в реальности это оборачивается неконтролируемым и ничем не обоснованным повышением собственной заработной платы, премий, бонусов, а при увольнении – получением «золотых парашютов». Причем, явление подмены истинных намерений приобрело массовый характер, и другие группы пользователей – кредиторы, инвесторы, налоговые органы, - не исключение. В этой ситуации, даже при наличии кодексов профессиональной этики, говорить о формировании адекватного суждения, на наш взгляд, не представляется возможным.

Во-вторых, формирование суждений происходит под воздействием информационных потоков. Если мы говорим о теории бухгалтерского учета, то это те знания, которые влияют на всю нашу последующую профессиональную деятельность и которые мы получаем в альма-матер. Подсчеты автора, которые проводились на основе учебных планов нескольких высших учебных заведений, показывают, что количество часов по дисциплинам непосредственно бухгалтерской науки сократилось почти в три раза по сравнению с дореформенным периодом (введением системы бакалавриата и магистратуры). Причем, более всего это касается именно теоретических курсов. Сложившаяся ситуация обусловлена тенденцией, обозначенной в 2007 году на ежегодном молодежном форуме на Селигере А.А. Фурсенко, который считал, что недостатком советской системы образования была попытка формировать человека-творца, а сейчас задача заключается в том, чтобы взрастить квалифицированного потребителя, способного квалифицированно пользоваться результатами творчества других. Позиция более чем ясна, но ее проведение в жизнь приводит к тому, что квалифицированных пользователей в стране сегодня предостаточно, а вот тех, чьи творческие результаты они будут применять, уже почти не осталось. Класс профессионалов, род деятельности которых связан с непосредственным осуществлением логического мышления (формированием суждений), сегодня стремительно исчезает.

В-третьих, наша национальная законотворческая традиция основана на использовании римского права, представляющего собой образец догматической конструкции. Внедряемая сегодня в отечественный бухгалтерский учет система Международных стандартов финансовой отчетности, является порождением права прецедентного. В связи с этим возникает наивный по своей простоте вопрос – а кто является автором законов в этих двух правовых системах? В первом случае – это целая группа профессионалов, включающая видных деятелей науки, известных практиков, государственных деятелей, которые планомерно и фундаментально обсуждают поставленную проблему, предлагают возможные решения, проводят встречи и опросы специалистов на местах, и только после этого принимают соответствующее решение. Причем в закон могут вноситься изменения, до полной его отмены или изменения принципа действия. Ф. Энгельс утверждал, что «римское право является настолько классическим юридическим выражением жизненных условий и конфликтов общества, в котором господствует чистая частная собственность, что все позднейшие законодательства не могли внести в него никаких существенных улучшений» [6,с.412]. Во втором - в основе закона часто лежит решение судьи, выносящего решение по конкретному случаю, являющемуся в дальнейшем примером для осуществления практической деятельности. Дилемма в том, что суждение, как таковое, в этих двух правовых системах может носить противоположный и даже взаимоисключающий характер.

Таким образом, в отношении выполнения главной задачи суждения - установлении истинности или ложности точки зрения на предмет, - приходим к заключению о принципиальной невозможности ее достижения в современных условиях развития отечественной бухгалтерской науки.

Устанавливая взаимосвязи между исследованными семантическими единицами – «профессиональное» и «суждение», а также анализируя круг обозначенных в ходе наших изысканий проблем, приходим к следующим выводам.

Профессиональное суждение – отнюдь не феномен, появившийся в связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО. Его существование не связано с фактором неопределенности, оно обусловлено самим наличием конкретной профессии, в нашем случае – бухгалтерского учета, и существует ровно столько, сколько бухгалтерская наука. Однако его окончательное формирование происходит только на этапе «устойчивой профессиональной идентичности». Для других этапов профессиональной идентификации свойственна лишь способность квалифицированно выбирать один из «дозволенных» нормативными актами вариантов отражения экономического события в системе бухгалтерского учета (так как в случае противоречия суждения требованиям законодательства, бухгалтер не имеет права нарушать последнее). То есть мы приходим к заключению, что первостепенное влияние на бухгалтерскую практику в нашей стране сегодня может оказывать Министерство финансов Российской Федерации, Центральный банк и саморегулируемые организации, так как именно они занимаются соответствующим законотворчеством. Причем нормативно-правовые акты любого уровня регулирования бухгалтерского учета (указы Президента, постановления Правительства, Положения по бухгалтерскому учету, Методические указания по

бухгалтерскому учету, приказы об учетной политике организации и др.) всегда формируются на основе методологических принципов и методических подходов, которыми владеют их авторы, профессиональное мнение которых зависит не от наличия неопределенности, а от той научной школы, к которой они принадлежат.

Далее, хотелось бы отметить что, по мнению большинства коллег, для советского периода развития бухгалтерского учета характерна жесткая регламентация учетных процедур и, как следствие, подавление профессионального суждения бухгалтера, а сегодня, за счет исключения из нормативных документов конкретных учетных предписаний, профессиональное суждение становится обязательным элементом учетной практики. Учитывая, что профессиональное суждение окончательно формируется только на этапе устойчивой профессиональной идентичности, позволим себе не согласиться с подобными выводами.

В период с 1930 по 1990 годы бухгалтерская наука не была ограничена в отношении выбора методологии и методик, она «ограничивалась» конкретными макроэкономическими целевыми установками, которые формулировались государством для достижения плановых показателей. Такие известные ученые как Я. М. Гальперин, Н. А. Кипарисов, Н. А. Леонтьев, Р. Я. Вейцман, В.И. Стоцкий, С. К. Татур, М. Х. Жебрак, А. Ш. Маргулис, С. А. Стуков, В. Б. Ивашкевич перманентно вели научные дискуссии,. В результате изменялись теоретические и практические установки в отношении структуры и содержания форм отчетности, классификации счетов, содержания себестоимости продукции и т.д. Профессиональное суждение специалистов с устойчивой профессиональной идентичностью непосредственно влияло на содержание законодательных актов и, как следствие, на всю учетную практику в стране. Унификация применяемых методик и документооборота, которая нещадно критикуется сегодня, была нацелена на соблюдение принципа сравнимости информации и исключала применение на практике профессионального суждения лиц, находящихся только на очередной стадии его формирования. Подобная парадигма, как ни парадоксально, приводила к предоставлению достоверной, уместной, сравнимой информации, позволяющей централизованно принимать обоснованные решения на макро-и микроэкономических уровнях, а также координировать систему управления различными отраслями народного хозяйства и обеспечивать продовольственную, военную, техническую безопасность и независимостиь страны в целом.

Феномен современной ситуации заключается в следующем. Несмотря на отсутствие подробных методических регламентов и деятельность саморегулируемых организаций, которые объединяют в своем составе бухгалтеров и аудиторов, и призваны формировать систему бухгалтерского учета как подверженную различным новациям мобильную (а не консервативную, как в советский период) конструкцию, профессиональное суждение уже в течение почти двадцати лет не оказывает никакого влияния на развитие бухгалтерской науки как таковой. Объясняется это тем, что принципы регулирования бухгалтерского учета жестко регламентированы. Так в статье 20 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» среди основополагающих методологических установок указывается на обязательность «применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов» [1]. В этой ситуации, какое бы профессиональное суждение мы не имели, оно априори не может повлиять на практику учета. Несмотря на парадоксальность сделанного вывода нельзя не согласиться, что профессиональное суждение может существовать сегодня только на уровне выраженной пассивной профессиональной идентичности и активной профессиональной идентичности, когда перед практикующими специалистами встает ряд неурегулированных нормативными актами вопросов, и они, с определенной долей риска в отношении ложности или истинности принимаемого суждения, принимают соответствующее методическое решение. Степень доверия к подобным решениям весьма сомнительна, что подтверждается сегодня арбитражной практикой. А методологи, относящиеся к категории устойчивой профессиональной идентичности, обладающие способностями и навыками в области научно-исследовательской, проектно-экономической, аналитической и организационно-управленческой деятельности, имеют возможность публиковать научные статьи, монографии, защищать диссертации, но никакого влияния на развитие национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности оказать не могут.

Учитывая вышеизложенное и проблематику вопроса, попытаемся дать определение интересующему нас понятию.

Профессиональное суждение бухгалтера – особая форма научного мышления в отношении идентификации, оценки и установления логической взаимосвязи между фактами хозяйственной жизни, позволяющая представлять информацию, соответствующую действительности, в системе бухгалтерского учета, и исключающая формирование неоднозначных оценок и ложного представления у пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 нояб. 2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Генералова Н.В. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России [Текст] / Н.В. Генералова, С.Н. Карельская // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №33.

5. Красникова Ю.В. Профессиональная идентичность как основной элемент профессионального воспитания [Текст] / Ю.В. Красникова // Актуальные вопросы современной педагогики : мат-лы IV междунар. науч. конф. (г. Уфа, ноябрь 2013 г.). – Уфа : Лето, 2013.
6. Маркс К. Соч. [Текст] : в 50 т. / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. –2-е изд. Т. 21.
7. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 272 с.
8. Туякова З.С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета [Текст] / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Вестн. Оренбургского госуд. ун-та. – 2010. – №1.
9. Шнейдер Л.Б. Личностная, гендерная и профессиональная идентичность: теория и методы диагностики [Текст] / Л.Б. Шнейдер. – М. : Изд-во Моск. психол.-соц. ин-та, 2007.

Ключевые слова

Профессиональное суждение; лингвистическая теория; семантический аспект; профессиональная идентификация.

Миславская Наталья Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

Научная полемика в отношении понятия «профессиональное суждение» возникла в связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Несмотря на значительное количество публикаций, данная тема остается в разряде наиболее актуальных по нескольким причинам. Во-первых, профессиональное сообщество не пришло к единому мнению в отношении самого вышеупомянутого понятия. Во-вторых, остается открытым вопрос о значении и влиянии профессионального суждения на развитие национальной системы бухгалтерского учета. В-третьих, необходимо определиться с принципиальными подходами и методами его формирования в процессе обучения у молодых специалистов. Эти обстоятельства свидетельствуют о злободневности и необходимости продолжения научных изысканий в этом направлении.

Статья Н.А. Миславской является примером использования классических научных подходов в проведении исследований. Парадоксальное заключение, к которому приходит автор, получено на стыке нескольких научных специальностей. Симбиоз философии, психологии и теории бухгалтерского учета объясняет неподдельный интерес, возникающий в процессе чтения. Жесткая доказательная структура выводов основана на логической последовательности изложения. Нестандартность приводимых взглядов автора является проявлением желания познать истину и, возможно, внести ясность в нормативно-законодательные акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской финансовой отчетности. Присутствующая научная новизна способна оказать соответствующее влияние на учетную практику.

Материал излагается на высоком профессиональном уровне и одновременно доступен для понимания, будет полезен для прочтения всем заинтересованным в данном вопросе лицам: научным работникам, аспирантам, служащим соответствующих государственных департаментов, законодателям.

Вышеизложенное позволяет рекомендовать статью Н.А. Миславской «Профессиональное суждение: научный аспект» к опубликованию в ведущем профессиональном журнале «Аудит и финансовый анализ».

Поленова С.Н., д.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве РФ.