

УДК 339.7

**ВОЗМОЖНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ
В РАЗЛИЧНЫХ МОДЕЛЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*канд. экон. наук, доц. Е.В. САТАЛКИНА
(Оренбургский государственный университет)*

Систематизированы различные подходы к классификации моделей бухгалтерского учета, проанализированы признаки их определяющие, обозначены проблемы и показано различие между понятиями «модель бухгалтерского учета» и «система бухгалтерского учета». Обобщены подходы к классификации моделей бухгалтерского учета, предложенные зарубежными и российскими специалистами; проанализированы особенности каждой модели с позиции реализации профессионального суждения в учетной практике.

Ключевые слова: модель бухгалтерского учета, профессиональное суждение бухгалтера, классификация, учетная практика.

Трансформация экономических отношений, изменение характера производства, появление новых бизнес-технологий (блокчейн, криптовалюта, «умные контракты») не может не отражаться на концепциях, лежащих в основе современного бухгалтерского учета. Одним из инструментов, позволяющих своевременно и адекватно реагировать на новые вызовы, на наш взгляд, является профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета. Однако несмотря на интерес, проявляемый профессиональным и научным сообществом, в российской учетной практике, профессиональное суждение является относительно новым малоизученным явлением, дефиниция, роль и правоприменительная практика которого четко не определены.

Под профессиональным суждением, с нашей точки зрения, целесообразно понимать обоснованное (мотивированное), независимое суждение специалиста в условиях неопределенности в области бухгалтерского учета и аудита относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике и выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики [1].

Превалярующая роль профессионального суждения в учетной практике субъектов хозяйствования является частью экономической культуры таких стран, как Великобритания, США, Нидерланды. В других странах, например, Франции, Германии, Швеции, Японии, профессиональное суждение бухгалтера реализуется лишь в рамках действующего законодательства.

Для наиболее корректного понимания особенностей формирования профессионального суждения и его интеграции в учетную практику считаем целесообразным изучение его позиций в различных моделях бухгалтерского учета.

В современной экономической литературе четкое определение понятия «модель бухгалтерского учета» отсутствует. Более того, часть авторов использует понятия «модель» и «система» бухгалтерского учета как синонимы.

Впервые модели бухгалтерского учета упоминаются известным американским бухгалтером и пионером профессионального бухгалтерского образования Генри Рендом Хэтфилдом (Henry Rand Hatfield), издавшим книгу «Современный бухгалтерский учет: его принципы и другие проблемы» (Modern accounting: its principles and some of its problems) в 1911 году [2].

Идея Г. Р. Хэтфилда была поддержана Л. Дж. Сейдлером (L. J. Seidler), считавшим, что логически обоснованная группировка национальных учетных практик будет способствовать облегчению изучения бухгалтерского дела в международном масштабе [3]. Согласно теории, выдвинутой Л. Дж. Сейдлером, есть ряд стран, влияющих и/или определяющих практику бухгалтерского учета других государств. В качестве примеров автор выделил три модели: британскую, американскую и французскую [3].

Вопросами обобщения национальной учетной практики в форме моделей также занимались специалисты Американской ассоциации бухгалтеров (American Accounting Association (AAA)). В 1977 году Комитет по международным бухгалтерским операциям и образованию (Committee on International Accounting Operations and Education), учрежденный в рамках этой Ассоциации, опубликовал отчет, в котором предлагалась классификация подходов к учету на основе «зон влияния», хотя данный подход в отчете и назван «субъективным» [4].

Польским бухгалтером Дитером Кортумом предлагается выделять следующие учетные модели: англосаксонскую, германскую и латинскую. В основу данной группировки ученый заложил принципы учета [5]. На наш взгляд, такая классификация моделей бухгалтерского учета представляется интересной, но неполной, поскольку игнорирует такие принципиальные подходы к учету, как отражение объектов

в гиперинфляционной экономике, зависимость учетной практики от религиозных устоев, формирование финансовых отчетов по единым принципам.

Модели бухгалтерского учета рассматриваются в современных работах таких зарубежных и российских ученых, как С. М. Галузина, Г. А. Грицишен, Е. Н. Гурьева, В. В. Евдокимов, Л. А. Жарикова, Д. Кортум, Н. В. Наумова, Т. Ф. Пупшис, Я. В. Соколов, М. М. Шигун и многих других.

По мнению российских специалистов, в частности Е. Н. Гурьевой, к основным признакам, определяющим модель бухгалтерского учета, относятся:

- форма влияния государства на учетную практику экономических субъектов;
- взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета;
- вид Плана счетов;
- способ движения капитала [6].

Используя понятия «макромодель» и «микромодель» бухгалтерского учета, М. М. Шигун выделяет следующие условия формирования учетной «макромодели»:

- общие принципы и закономерности организации и функционирования национальной системы учета;
- взаимосвязь субъектов регулирования бухгалтерского учета;
- порядок формирования отчетной информации для разных групп пользователей [7].

Кроме того, М. М. Шигун использует термин «макромодель системы» не поясняя его понятие, назначение, признаки и условия использования [7]. Это подтверждает сделанный ранее вывод об отсутствии единой трактовки исследуемых понятий, а также использовании терминов «модель» и «система» применительно к бухгалтерскому учету как синонимов, не только среди российских, но и зарубежных специалистов.

Вместе с тем М. М. Шигун предлагает крайне оригинальные подходы к классификации моделей бухгалтерского учета:

- по типу нормативного регулирования;
- по характеру экономических норм;
- по региональному признаку;
- по приоритетности отчетных данных;
- по подходу к оценке активов и обязательств [7].

Такой подход к моделированию и обобщению учетных практик, на наш взгляд, представляет особый интерес с позиции возможности реализации профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета.

В свою очередь, система бухгалтерского учета определяется большим набором признаков и, как правило, характеризует национальные особенности организации учетной практики.

Так, Американская ассоциация бухгалтеров предлагает классифицировать системы бухгалтерского учета, основываясь на следующих признаках:

- характере политической и экономической системы;
- уровне экономического развития страны;
- цели составления финансовой отчетности;
- разработчиках стандартов учета;
- принципах и уровне профессиональной подготовки и сертификации учетных кадров;
- наличии системы контроля соблюдения профессиональных и этических стандартов;
- группах пользователей учетной информации [4].

Известными английскими учеными Кристофером Ноубсом (Christopher Nobes) и Робертом Паркером (Robert Parker) в работе «Сравнительный международный учет» (Comparative international accounting) предложены следующие критерии классификации национальных учетных систем:

- основные группы пользователей финансовой отчетности;
- степень регулирования учетной практики экономического субъекта;
- влияние норм налогообложения на измерение хозяйственных процессов и объектов;
- практика применения принципа осторожности;
- наличие жесткого требования оценки по первоначальной стоимости;
- наличие требования оценки текущей стоимости;
- порядок составления и раскрытия консолидированной финансовой отчетности;
- практика создания фондов различного назначения и плавной динамики финансового результата;
- унифицированность правил бухгалтерского учета для различных типов экономических субъектов [8].

Кроме того, в более ранней работе К. Ноубсом (С. Nobes) было выделено девять основных зон проявления отличий в учетной практике разных стран, позволивших ему классифицировать системы бухгалтерского учета на основании микроподхода (когда развитие учета происходит под влиянием коммерческой деятельности) и макроподхода (когда учет развивается под влиянием государства) [9]. Следует отметить, что в настоящее время данная классификация является наиболее известной группировкой систем бухгалтерского учета.

Джон Блейк (John Blake) и Ориол Амад (Oriol Amat), проанализировав различные подходы к классификации, выделяют ряд факторов, определяющих национальные особенности бухгалтерских систем:

- степень влияния профессионального сообщества на организацию учетной практики;
- экономический эффект от использования различных систем учета;
- степень развития национальной экономики;
- государственная налоговая политика;
- национальные особенности;
- кластеры пользователей бухгалтерской отчетности и цели, стоящие перед ними;
- степень развития правового поля;
- традиционные источники финансирования бизнеса;
- государственный язык;
- степень влияния профессионального суждения иностранных коллег;
- общеполитическая атмосфера в стране [10].

По мнению Л. А. Жариковой и Н. В. Наумовой, понятие национальной системы бухгалтерского учета определяется рядом критериев:

- историческими особенностями системы учета;
- применяемыми способами учета и оценки запасов;
- способами начисления амортизации и подходами к раскрытию этой информации в учете;
- правилами составления отчетности, ее регулированием и составом;
- правилами внешнего контроля деятельности экономического субъекта [5].

Известны и иные варианты обобщения подходов к классификации систем бухгалтерского учета, однако для целей настоящей статьи интересным представляется выявление различий между подходами к идентификации «модели» и «системы» бухгалтерского учета.

Толковый словарь предлагает несколько трактовок слова «модель», в том числе как логическое описание компонентов и функций, характеризующих существенные свойства моделируемого объекта или процесса. Модели как условный образ используются для упрощения их исследования. В экономике, как правило, модель представляет собой упрощенное описание реальности или точное описание упрощенной воображаемой экономической ситуации.

Слово «система» также имеет несколько толкований, в том числе как форма организации чего-либо или то, что стало нормальным, обычным и регулярным.

Таким образом, даже поверхностный анализ этимологии слов «модель» и «система» позволяет констатировать, что это разные понятия, требующие отдельного изучения и уточнения их сущности применительно к бухгалтерскому учету.

Систематизация признаков, характеризующих модель бухгалтерского учета, выделенных зарубежными и российскими специалистами, позволяет сформулировать ее определение. Под моделью бухгалтерского учета предлагается понимать совокупность принципов и закономерностей развития, учетных правил и процедур в определенных условиях регулирования с устоявшимися взаимосвязями и порядком формирования отчетных показателей. Кроме того, считаем целесообразным дополнить перечень классификационных признаков учетной модели значением профессионального суждения для развития и сохранения ее устойчивости.

Значимость и возможности практической реализации профессионального суждения бухгалтера в различных моделях бухгалтерского учета представлены в таблице 1.

Анализ представленных в таблице моделей, выделяемых специалистами, позволяет сделать вывод, что классическими учетными моделями являются англо-американская, континентальная и латиноамериканская, относительно новыми, но не менее яркими моделями – исламская и интернациональная. Роль и значение профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета во всех моделях отличаются.

Так, в англо-американской и интернациональной моделях профессиональное суждение является базовой категорией, хотя отдельных принципов или концепций, его определяющих, нет. По мнению Н. В. Генераловой и А. А. Корабельникова, подобный «пропуск или упущение» не являются случайностью, поскольку применение профессионального суждения – это не «единовременная процедура», а подход к формированию финансовой отчетности [11].

Профессиональное суждение впервые было закреплено в учетной практике Великобритании. До сих пор отличительными признаками бухгалтерского дела Соединенного Королевства являются:

- «независимое и влиятельное положение специалистов бухгалтерской профессии»;
- традиция «всестороннего юридического обоснования предъявляемых требований»;
- детальная формулировка профессиональным сообществом приемов и способов бухгалтерского учета;
- прочные связи с коллегами из США, единый язык, а также тесные контакты между офисами международных бухгалтерских фирм, расположенных в Великобритании и США [10].

Таблица 1. – Возможность реализации профессионального суждения в различных моделях бухгалтерского учета

Автор	Классификационный признак	Модель бухгалтерского учета	Возможность реализации профессионального суждения
Хэтфилд Г. Р. (Hatfield H.R.) [2]	инициатор развития учета	британская	присутствует и является основополагающей
		американская	присутствует и является основополагающей
		континентальная	присутствует в части формирования учетной политики
Американская ассоциация бухгалтеров (American Accounting Association) [4]	зоны влияния	британская;	присутствует и является основополагающей
		франко-испано-португальская	присутствует в части формирования учетной политики
		германо-датская	присутствует в части формирования учетной политики
		американская	присутствует и является основополагающей
		коммунистическая	отсутствует
Жарикова Л.А., Наумова Н.В. [5]	характер методологического регулирования учета	британо-американская,	присутствует и является основополагающей
		континентальная	присутствует в части формирования учетной политики
		южноамериканская	практически отсутствует
		исламская	практически отсутствует
Кортум Д. [5]	принципы учета	англосаксонская	присутствует и является основополагающей
		германская	присутствует в части формирования учетной политики
		латинская	присутствует в части формирования учетной политики
		британская	присутствует и является основополагающей
Сейдлер Л.Д. (Seidler L.J.) [3]	сфера влияния материнской страны	американская	присутствует и является основополагающей
		французская	присутствует в части формирования учетной политики
		британская	присутствует и является основополагающей
Шигун М.М. [7]	зоны влияния, географическое расположение стран, характер методологического регулирования учета	британо-американская (англо-американская, англо-американо-голландская)	присутствует и является основополагающей
		континентальная (европейская)	присутствует в части формирования учетной политики
		южноамериканская (латиноамериканская)	практически отсутствует
		МСФО как интернациональная модель	присутствует и является основополагающей
		бывшие страны социалистического лагеря и страны СНГ	присутствует в части формирования учетной политики
		переходная система	присутствует в части формирования учетной политики
Шигун М.М. [7]	по типу нормативного регулирования	адвертивная	присутствует и является основополагающей
		императивная	практически отсутствует
		смешанная	присутствует в части формирования учетной политики
	по характеру экономических норм	правовая	присутствует
		религиозная	практически отсутствует
	по региональному признаку	национальная	зависит от норм конкретного государства
		интернациональная	присутствует и является основополагающей
	по приоритетности отчетных данных	налоговая	зависит от действующих норм
	по подходу к оценке активов и обязательств	финансовая	присутствует
		рыночная	присутствует
	инфляционная	практически отсутствует	

Наибольшее распространение англо-американская учетная модель получила в США, Великобритании, Канаде, Австралии и Новой Зеландии.

Профессиональное суждение как юридическая категория исторически появилась в англосаксонской системе права, в центре внимания которой находится судебный прецедент, фактически представляющий собой основу для вынесения решения судьями при рассмотрении аналогичных дел в будущем. Корпус прецедентного права формируется из принципов и норм, созданных судьями в процессе рассмотрения дел и вынесения решений. В рамках этой системы права судьи обязаны ориентироваться на эти нормы и принципы, в то время как в других правовых системах они служат лишь информационным полем. При отсутствии прецедента судья формирует решение по делу самостоятельно. Таким образом, правоприменительная практика общих норм закона полностью зависит от трактовки судьи, рассматривающего дело.

По мнению С. С. Алексеева, система прецедентного права представляет собой эффективно работающие регулятивные механизмы, отвечающие основным динамическим потребностям общества за счет индивидуализированной определенности конкретного дела [12].

Вековые традиции прецедента, безусловно, повлияли на менталитет населения Великобритании и США, где впервые и сформировалась правовая концепция профессионального суждения. В XX веке понятие «профессиональное суждение» перешло из категории, используемой в правовых системах, в учетную практику стран, применяющих англо-американскую модель учета, а затем распространилось по всему миру. В такой учетной модели бухгалтер заменяет судью, стандарт учета – закон, а прецедент – решение бухгалтера по отражению конкретной хозяйственной операции в учете или показателя в отчетности, основанное на его профессиональном суждении. При этом профессиональное суждение воспринимается специалистами и обществом абсолютно органично и не конфликтует с реальностью.

Интернациональная модель бухгалтерского учета фактически представляет собой возможность применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) экономическими субъектами во всем мире. Практика применения МСФО, ее ширина и глубина зависят от степени императивности действующего национального законодательства: от нескольких компаний, входящих в листинг, до всех без исключения экономических субъектов.

Интернациональная модель является наиболее распространенной, но наименее идентифицируемой по странам. Учетная практика компании может одновременно соответствовать двум моделям: с одной стороны, организовывать учет и составлять национальный пакет отчетности в соответствии с принятой в стране моделью, а с другой – формировать финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО, т.е. находиться в рамках интернациональной модели.

Континентальная модель бухгалтерского учета предполагает, что основным источником права является закон. Конкретный прецедент не имеет значения для учета или отчетности другого экономического субъекта.

В основе континентальной учетной модели лежит «романо-германская» система хозяйственных правоотношений (*англ.* *codex law*), устанавливающая принцип «что не разрешено – то запрещено», поэтому положения кодексов, законов, инструкций, иных нормативных актов должны соблюдаться неукоснительно. Несмотря на это, профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета может быть реализовано в учетной политике при выборе способов учета и формирования отчетных показателей, предложенных действующими национальными императивами. Примерами стран, применяющих континентальную модель бухгалтерского учета, являются Австрия, Германия, Греция, Испания, Португалия, Финляндия.

Отличительная особенность латиноамериканской модели бухгалтерского учета – наличие инструментов, позволяющих своевременно учитывать влияние инфляционных процессов на объекты учета и показатели отчетности. Наиболее выраженный эффект таких корректировок наблюдается по объектам внеоборотных активов.

Латиноамериканская учетная модель ориентирована на потребности государственных органов, поэтому предполагает жесткую регламентацию организации бухгалтерского дела. Это, на наш взгляд, позволяет предполагать, что возможности реализации профессионального суждения минимальны либо отсутствуют.

Исламская модель бухгалтерского учета – это первая учетная модель, полностью ориентированная на религиозные нормы и доктрины. В рамках такой учетной модели бухгалтерский учет в первую очередь должен обеспечивать социальную справедливость и экономическую эффективность развития общественных отношений, а также гарантировать правильность расчета обязательного годового налога в пользу бедных и на финансирование проектов, способствующих распространению ислама и истинных знаний о нем – закята. Действия бухгалтера, а значит и его профессиональная этика, в первую очередь определяются нормами Корана, что не может не накладывать отпечаток на учетную практику в странах, применяющих исламскую модель. Обзор основных положений исламской модели бухгалтерского учета

показывает, что модель жестко регламентирована, поэтому формирование профессионального суждения бухгалтера либо не приветствуется, либо отсутствует.

Исследование роли и значения профессионального суждения в англо-американской, континентальной, латиноамериканской, исламской и интернациональных моделях бухгалтерского учета с позиции исторических трансформаций и эволюции подходов к организации учетной практики позволило сформулировать ряд выводов:

- ведущая роль профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета характерна для англо-американской и интернациональной моделей учета;
- англо-американская модель бухгалтерского учета является концептуальной основой МСФО, где профессиональное суждение выступает одной из базовых концепций, позволяющей стандартам постоянно эволюционировать под влиянием новых требований, предъявляемых международными рынками капитала;
- в странах, бухгалтерский учет которых ориентирован на континентальную учетную модель учета, профессиональное суждение специалиста применяется для выбора наиболее эффективного способа организации бухгалтерского дела, основывается на действующем законодательстве и не является превалярующим при подготовке отчетности;
- непрерывное развитие бухгалтерского учета как науки подтверждается появлением новых моделей бухгалтерского учета, например, исламской и интернациональной;
- ориентация учетных принципов и правил на религиозные каноны с целью обеспечения социальной справедливости, а не на профессиональное суждение с целью привлечения инвестиций является новым эволюционным этапом в бухгалтерском деле.

ЛИТЕРАТУРА

1. Панкова, С.В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21 (171). С. 10–15.
2. Hatfield, H. R. Modern accounting: its principles and some of its problems / Henry Rand Hatfield. – 2008. – 384 p.
3. Seidler L. J. International Accounting the Ultimate Theory Course / L. J. Seidler // Accounting Review. – 1967. – P. 775–781.
4. American Accounting Association. Committee on International Accounting Operations and Education : Report 1975 – 6, Accounting Review Supplement to Vol. 52.
5. Жарикова, Л. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие / Л. А. Жарикова, Н. В. Наумова. – 2008.
6. Гурьева Е. Н. Российская модель бухгалтерского учета / Е. Н. Гурьева // Экономика и эффективность организации производства. – 2005. – № 4. – С. 48–51.
7. Шигун М. М. Проблемы классификации систем бухгалтерского учета / М. М. Шигун // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 11. – С. 29–35.
8. Nobes, C. Comparative international accounting / C. Nobes, R. Parker. – 10th ed. – Prentice Hall, 2008, 632 p.
9. Nobes, C. A judgmental international classification of financial reporting practices / C. Nobes // Journal of Business Finance and Accounting. – 1983. – № 10. – P. 1–19.
10. Blake, J. European Accounting. Longman Group UK Limited / J. Blake, O. Amat. – 1993. – 396 p.
11. Генералова, Н. В. Методология бухгалтерского учета и ее влияние на показатели финансовой отчетности / Н. В. Генералова, А. А. Коробельников // Финансы и бизнес. – 2008. – № 1. – С. 171.
12. Алексеев, С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М. : БЕК, 1995. – 320 с.

Поступила 20.10.2017

OPPORTUNITIES FOR IMPLEMENTATION OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN DIFFERENT MODELS OF ACCOUNTING

E. SATALKINA

In the article the different approaches to the classification of accounting models, analyzed their defining features are marked with problems, and shows the difference between the concepts of «accounting model» and «accounting system». Summarizes approaches to the classification of accounting models proposed by Russian and foreign experts, analyzed the characteristics of each model from the perspective of the implementation of professional judgment in accounting practice.

Keywords: *accounting model, professional accountant accounting, classification, accounting practice.*