

## ЭКОСИСТЕМА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА

**Е.В. Саталкина**, канд. экон. наук, доц.,  
Оренбургский государственный университет, Россия

Трансформация экономических отношений, изменение характера производства, тотальная цифровизация расчетов, появление новых бизнес-технологий (блокчейн, Big Data, «умный контракт»), производство и использование криптовалют, а также все более активное применение справедливой стоимости при оценке активов экономического субъекта не может не отражаться на концепциях, лежащих в основе современного бухгалтерского учета, вызывая необходимость пересмотра действующих концепций и парадигм. Перечисленные изменения стали серьезными вызовами не только для экономических субъектов, но и для институтов (государственных и профессиональных), разрабатывающих стандарты учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Инструментом, позволяющим своевременно и адекватно реагировать на происходящие изменения, выступает профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета. 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.

Развитие концепции профессионального суждения в современном бухгалтерском учете является актуальной научной проблемой, имеющей важное социально-экономическое и хозяйственное значение, характеризующееся высокой практической применимостью.

Формирование профессионального суждения осуществляется под воздействием ряда факторов: неопределенности, сложившейся учетной и арбитражной практики, имеющейся информации, образования, квалификации и опыта бухгалтера, степени свободы в принятии решения и профессиональных этических установок. Такое разнообразие воздействующих факторов позволяет предположить наличие специфической экосистемы, определяющей взаимосвязь суждения, сформированного отдельным специалистом с внешней и внутренней средой функционирования экономического субъекта.

Понятие экосистемы в экономике впервые было введено Д. Ф. Муром (James F. Moore) в девяностые годы 20 века [1]. Экологическая метафора, примененная автором, достаточно ярко отразила взаимоотношения и поведение субъектов рынка, поэтому предложенный термин стал часто использоваться в экономике.

Исследование профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета как отдельной категории, позволило представить его экосистему в виде схемы (рисунок 1).

На наш взгляд, профессиональное суждение формируется бухгалтером на стыке внешней и внутренней среды экономического субъекта, поэтому необходимо рассматривать их как по отдельности, так и в совокупности.

К элементам внешней среды отнесены: система нормативного регулирования, профессиональное сообщество, система профессионального образования, профессиональные этические нормы, арбитражная практика и информационно-справочные правовые системы.



В качестве элементов внутренней среды выделены: особенности деятельности экономического субъекта; личность специалиста, формирующего суждение; локальные документы, регламентирующие учетную практику; совокупность судебных решений в отношении конкретного экономического субъекта.

Систему нормативного регулирования бухгалтерского учета можно считать системообразующим элементом экосистемы, поскольку именно нормы, заложенные в законодательстве, определяют возможность / необходимость и границы профессионального суждения, а также общий уровень неопределенности в учетной сфере. Для современного этапа развития российского бухгалтерского учета характерен переход из плоскости «правил» в плоскость «принципов», для формирования системы, способствующей подготовке информации о деятельности экономических субъектов, полезной для принятия экономических решений. Фундаментальным отличием между двумя обозначенными подходами к организации учета является степень свободы в принятии самостоятельных решений. Использование общих формулировок, позволяет интерпретировать стандарты исходя из конкретных хозяйственных ситуаций, дает возможность применения отдельных Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). При этом решение, принимаемое бухгалтером, должно быть основано на базовых фундаментальных принципах учета и требовании приоритета содержания перед формой, заключающимся в отражении в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий функционирования.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ крайне обширна и состоит из императивов, разрабатываемых Правительством, Минфином, Центральным Банком, Федеральной налоговой службой, Федеральной Таможенной службой и другими министерствами и ведомствами. Кроме того, российским законодательством выделяется четвертый, локальный уровень нормативного регулирования, предусматривающий разработку документов экономическим субъектом самостоятельно, исходя из вида, масштаба деятельности и стратегических планов развития. Таким образом, данный элемент экосистемы профессионального суждения находится одновременно в двух сферах: внешней и внутренней.

Профессиональное сообщество бухгалтеров и аудиторов в РФ включает в себя:

- некоммерческие партнерства;
- саморегулируемые организации;
- аудиторские, консалтинговые и аутсорсинговые организации;
- профессиональных бухгалтеров и аудиторов;
- научных сотрудников и преподавателей профильных дисциплин в высших и средне-специальных учебных заведениях.

В соответствии со ст. 22 ФЗ «О бухгалтерском учете» саморегулируемые организации, ассоциации и союзы, некоммерческие организации, заинтересованные в развитии бухгалтерской профессии и учетной практики могут осуществлять регулирование бухгалтерского учета в РФ [2]. При этом к функциям субъектов негосударственного регулирования, отнесено:

- разработка, публичное обсуждение и экспертиза проектов стандартов бухгалтерского учета;
- разработка рекомендаций и предложений по совершенствованию норм в области бухгалтерского учета;
- участие в разработке международных стандартов [2].

Немаловажную роль в экосистеме профессионального суждения играет сформированная система профессионального образования. В России подготовкой бухгалтеров (бакалавров, магистров, кадров высшей квалификации) занимаются средние и высшие учебные заведения, а также некоммерческие профессиональные объединения, проводящие аттестацию и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Профессиональные этические нормы как совокупность моральных правил поведения в профессии, особенно актуально для бухгалтерского учета в целом и профессионального суждения отдельного специалиста в частности. В первую очередь это обусловлено общественной значимостью профессии бухгалтера и его ответственностью перед неограниченным кругом лиц за качество и достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Необходимость социального контроля и управления профессиональным сообществом обусловили принятие кодекса этики, являющимся не только ориентиром для представителей профессии, но и формирующим определенные ожидания у общества. В РФ действует несколько кодексов профессиональной этики: бухгалтеров, аудиторов, внутренних контролеров.

Влияние принципов, заложенных в кодекс этики нельзя недооценивать, поскольку при формировании профессионального суждения в условиях неопределенности, бухгалтер часто двигается «в темноте», где именно этические нормы выступают своеобразными ориентирами, удерживающими специалиста от некорректных решений.

Информационно-справочные правовые системы представляют собой значительную часть экосистемы профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета за счет реализуемого ими функционала: предоставления банков данных с нормативно-правовой информацией; подготовкой аналитических обзоров, готовых решений и профессиональных консультаций; предоставления информации по судебным решениям; проведения различных видов семинаров; предоставления дополнительных сервисов клиентам.

Сложившаяся арбитражная практика, на наш взгляд, самый непредсказуемый, противоречивый и постоянно увеличивающийся элемент экосистемы профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета. Анализ практики формирования профессионального суждения позволяет сделать вывод, что из-за неустранимых противоречий или неточных/общих формулировок в действующих императивах, суды разных инстанций принимают разные решения по похожим хозяйственным ситуациям. Следствием таких решений являются штрафные санкции, предъявляемые экономическим субъектам. Хотя в России прецедент не признается официальным источником права, поскольку судебные и административные органы призваны применять нормы права, а не создавать их, формирование профессионального суждения на основе сложившейся арбитражной

практики становится все более популярным у российских специалистов. Это подтверждается обзором судебных решений в отношении ряда неоднозначных учетных проблем.

Кроме того, данный элемент экосистемы профессионального суждения находится одновременно во внешней и внутренней сферах, поскольку часть судебных решений может быть вынесено непосредственно по экономическому субъекту, где вновь формируется суждение.

Внутреннюю среду экосистемы профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета формирует несколько элементов: стратегия экономического субъекта, его масштаб и вид деятельности; личные качества и компетенции бухгалтера; локальные документы, регламентирующие учетную практику и арбитражная практика, сформированная в результате финансово-хозяйственной деятельности.

Вид, масштаб деятельности и стратегические цели экономического субъекта напрямую влияют на суждения, выносимые бухгалтером, поскольку результаты этих суждений должны отвечать требованиям бизнеса и способствовать его максимальному развитию. Кроме того, действующее законодательство включает требование рациональности, предполагающее такую организацию бухгалтерского учета, которая будет учитывать особенности и масштаб экономической деятельности, и обеспечивать соотношение затрат на получение информации с ее ценностью для принятия решений [3].

Реализация допущений и требований, заложенных в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», на практике требует от бухгалтера не только компетентности, но и соблюдения норм профессиональной этики. Особенно это актуально для требования рациональности, поскольку именно оно может быть предметом конфликта интересов и требовать от бухгалтера особой тщательности и щепетильности в вопросах профессиональной этики.

Личные качества и компетенции специалиста в области бухгалтерского учета, фактически определяют качество его профессионального суждения.

Исследование влияния принципов профессиональной этики на формируемое суждение позволило выделить ряд особенностей и угроз, непосредственно коррелирующих с личностью специалиста. Так, честность, на наш взгляд, является врожденным свойством характера, результатом воспитания, а также добровольным принятием внутренних моральных установок и гармонизированных с сущностью конкретного человека. Поэтому соблюдение принципа честности не зависит от условий профессиональной деятельности и окружающей среды, а определяется личностью бухгалтера.

Остальные принципы профессиональной этики: объективность, конфиденциальность, компетентность и должная тщательность, профессиональное поведение – это свойства, приобретаемые, развиваемые и поддерживаемые в течение всей профессиональной жизни специалиста, которым можно научиться [4].

Нельзя не отметить, что на соблюдение рассматриваемых этических норм прямое воздействие оказывает политика, проводимая руководством экономического субъекта, наличие корпоративного кодекса поведения, внедренных контролирующих и ограничивающих регламентов. Поведенческая составляющая рассматриваемых принципов характеризует специалиста с позиции его воспитания, принятия определенной установленной модели поведения в коллективе и обществе.

Компетенции специалиста формируются в течение всей профессиональной деятельности под влиянием полученного базового профессионального образования, накопленного опыта, непрерывного повышения квалификации и желания развиваться в профессии.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о сформированной в РФ экосистеме профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета, состоящей из нескольких уровней и системы взаимосвязанных и взаимозависимых элементов.

#### Список использованных источников

1. Moore, James F. The Death of Competition: Leadership & Strategy in the Age of Business Ecosystems (англ.). — New York: HarperBusiness, 1996.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. и доп.). URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 5.11.2020).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)": приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020.). URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.11.2020).
4. Саталкина Е.В., Туякова З.С., Панкова С.В. Профессиональное суждение и этика бухгалтера: теория и практика применения: монография: М-во образования и науки Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования "Оренбург. гос. ун-т". - Оренбург: ОГУ. - 2017. - 239 с. ISBN 978-5-7410-1890-3.

Министерство образования Республики Беларусь  
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:  
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей  
IV Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 26 ноября 2020 г.)

*Текстовое электронное издание*

Новополоцк  
Полоцкий государственный университет  
2020

**Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты** [Электронный ресурс] : электронный сборник статей IV Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 26 ноября 2020 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2020. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

*Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.*

**№ госрегистрации 3061815625**

**ISBN 978-985-531-720-4**

© Полоцкий государственный университет, 2020



2 – дополнительный титульный экран – производственно-технические сведения

Для создания электронного сборника статей IV Международной научно-практической online-конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» использованы текстовый процессор Microsoft Word и программа Adobe Acrobat XI Pro для создания и просмотра электронных публикаций в формате PDF.

Компьютерный дизайн обложки *М. С. Мухоморовой*  
Технический редактор *С. Е. Рясова, А. А. Прадидова*  
Компьютерная верстка *Т. А. Дарьянова*

---

Подписано к использованию 27.01.2021.  
Объем издания: 18,8 Мб. Заказ 019.

---

Издатель и полиграфическое исполнение:  
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации  
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий  
№ 1/305 от 22.04.2014.

ЛП № 02330/278 от 08.05.2014.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь  
тел. 8 (0214) 53 05 72,  
e-mail: i.pozdnyakova@psu.by