

Е. В. Саталкина¹

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета

Е. А. Аскольская²

ст. преподаватель кафедры информатики Оренбургского государственного университета

ПРИМЕНЕНИЕ СТАТИСТИЧЕСКИХ МЕТОДОВ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ОЦЕНКИ СТЕПЕНИ ДОВЕРИЯ К ПРОФЕССИОНАЛЬНОМУ СУЖДЕНИЮ БУХГАЛТЕРА

Профессиональное суждение — относительно новая категория в российской системе бухгалтерского учета. Отдельные аспекты, определяющие сущность и целесообразность современных российских ученых: Ш. И. Алибекова, Н. В. Богдановой, Н. В. Генераловой, А. В. Грищенко, Е. М. Гутцайта, Е. В. Казанниковой, М. Е. Лианского, И. Матушкина, В. Ф. Паляя, М. Л. Пятова, С. А. Рассказовой-Николаевой, Т. В. Сенициной, И. А. Смирновой, Я. В. Соколова, В. Я. Соколова, Г. Р. Соколовской, А. А. Шапошникова, Л. З. Шнейдмана и др.

В свете изучаемой проблематики особый интерес вызывает точка зрения Н. В. Генераловой, рассматривающей профессиональное суждение в широком и узком значении. По мнению ученого, профессиональное суждение в широком значении «состоит в идентификации бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни», а в узком — отдельных «фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями» (Генералова, 2005, с. 55).

Автор при этом выделяет «ключевые моменты концепции профессионального суждения», к которым относит: объективность профессионального суждения как результата анализа свершившихся фактов хозяйственной жизни организации; безусловную субъективность профессионального суждения и его зависимость от знаний, умений и опыта специалиста; достоверность показателей финансовой отчетности как основной «критерий правильности» профессионального суждения; изменчивость или корректируемость профессионального суждения при появлении новой информации (Генералова, 2005, с. 60; Генералова, 2010, с. 145—146).

Таким образом, в понятие профессионального суждения изначально заложено два диаметрально противоположных начала: объективность и субъективность. С одной стороны, бухгалтер вынужден формировать профессиональное суждение в отношении объективно свершившихся фактов хозяйственной жизни, а именно классифицировать их для отражения в учете, осуществлять его

¹ Эл. адрес: gouogubua@mail.ru

² Эл. адрес: ask_ea@mail.ru

стоимостное измерение, принимать решение об отражении этих фактов на счетах бухгалтерского учета, в учетных регистрах и в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. С другой — профессиональное суждение зачастую формируется специалистом до совершения каких-либо операций. Например, разработка положений учетной политики и графика документооборота, подготовка информации для принятия управленческих решений. Такие суждения основываются на личном опыте бухгалтера, его квалификации, образовании, а также конкретном задании, полученном от руководства. Поэтому можно предположить, что каждое принятое специалистом профессиональное решение в значительной степени является субъективным, т. е. с большей или меньшей вероятностью может быть ошибочным.

Несмотря на указанные проблемы и явные противоречия в экономической сущности профессионального суждения бухгалтера, к информации, подготовленной на его основе, предъявляется требование достоверности, а к самому суждению — обоснованности и проверяемости. Именно поэтому профессиональное сообщество стремится выработать, обосновать и актуализировать учетные принципы, правила и процедуры, соблюдение которых позволит максимально обеспечить признание информации надежной.

Очевидно, что одним из факторов повышения качества принимаемых решений, подготовленных на основе профессионального суждения, является использование математических методов и моделей. Однако полная математическая формализация задач, решаемых при помощи профессионального суждения, практически невозможна вследствие их качественной неоднородности, специфичности, назначения и необходимости подготовки в условиях неопределенности. В данном исследовании применялись экспертные методы, представляющие собой «комплекс логических и математико-статистических методов и процедур, направленных на получение от специалистов информации, необходимой для подготовки и выбора рациональных решений» (Бешелев, Гурвич, 1980, с. 3). Целесообразность использования экспертных методов обоснована в ситуациях, когда выбор, аргументация и оценка будущих последствий принимаемых решений не могут быть выполнены на основе точных расчетов.

Наряду с отмеченными достоинствами экспертные методы оценки «обеспечивают целенаправленное и активное участие специалистов на всех этапах принятия решений, что позволяет повысить их качество и эффективность», а в преломлении к профессиональному суждению бухгалтера — способствует обоснованности, надежности и достоверности подготавливаемых решений, а также делает их проверяемыми (Бешелев, Гурвич, 1980, с. 4).

Систематизация и обобщение существующих трактовок профессионального суждения и выявление факторов, влияющих на его формирование, позволили сформулировать характерные особенности условий подготовки профессионального суждения бухгалтера: нормативная неопределенность; наличие вариативного ряда; субъективизм; судебная практика, различная по регионам. Дополнительным фактором, усложняющим процесс формирования суждения, является недостаточность информации о будущем, поскольку помимо сложившейся системы воздействий необходимо учитывать и случайные влияния. Все это позволяет заключить, что экономические закономерности вырабатываемых суждений носят случайный, стохастический характер.

В процессе подготовки экономических или управленческих решений предполагается, что используемая для их обоснования информация надежна и достоверна. Однако задачи, реализуемые посредством профессионального суждения, по своему характеру являются качественно новыми, редко или совсем не повторяющимися. Поэтому гипотеза о надежности и достоверности информа-

ционной базы либо не реализуется совсем, либо не принимается во внимание в момент принятия решения.

Кроме того, мы полагаем, что информационное поле, определяющее окончательное решение специалиста, включает в себя не только статистическую совокупность данных, но и другие величины, не поддающиеся непосредственному измерению. В качестве примера информации этой категории можно привести предположения о возможных последствиях от принятия того или иного решения, анализ арбитражной практики по изучаемой или схожей проблематике, оценку международного опыта, прогноз развития реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. При этом составляющие используемой информации неравноценны по качеству, а в зависимости от характера и целей формируемого профессионального суждения неодинаковы по своей полноте.

Проведенный анализ факторов, влияющих на исходную информацию, используемую при выработке профессионального суждения, позволил систематизировать ее основные проблемы.

Во-первых, полное отсутствие или незначительность статистической выборки, не всегда достоверной в силу различных причин. Это осложняется постоянным реформированием системы отечественного бухгалтерского и налогового учета, что делает даже достоверные ретроспективные данные не всегда пригодными для формирования суждения на перспективу, поскольку существующие условия, обстоятельства и факторы находятся в непрерывной динамике.

Во-вторых, часть используемой информации имеет исключительно качественные параметры и не может быть измерена количественно. В случае с профессиональным суждением подобная информация превалирует. Например, невозможно точно рассчитать степень влияния разрабатываемых положений учетной политики на показатели рентабельности и оценить их совокупный экономический эффект или разработать безусловную систему квалификации объектов учета. Указанные явления оказывают существенное влияние на подготавливаемое суждение, поэтому не могут быть исключены.

В-третьих, сбор, обработка и систематизация информации, необходимой для подготовки профессионального суждения, могут потребовать значительных затрат времени и средств. Это противоречит принципу рациональности, закрепленному в бухгалтерском учете, поэтому часто эти данные отсутствуют в момент принятия окончательного суждения.

В-четвертых, неизменно существует определенная группа факторов, которые могут повлиять на профессиональное суждение в будущем, но в настоящем точно их предсказать невозможно.

В-пятых, любое профессиональное суждение содержит в себе потенциальную возможность различных схем его реализации на практике, а любое экономическое действие на его основе может привести к многочисленным исходам.

В-шестых, качественные различия показателей, их многозначность и многомерность затрудняют получение обобщенного показателя важности, ценности, полезности или качества профессионального суждения, вырабатываемого бухгалтером на различных стадиях кругооборота капитала.

Нивелирование влияния выявленных проблем на эффективность подготавливаемых суждений с позиции авторов статьи возможно посредством применения экспертных методов, поскольку «оценка будущего на основе статистических данных о прошлом всегда требует неформальных предположений о дальнейшем ходе процесса или повторений того или иного события. Принятие решений в этих условиях выходит за пределы обобщения и распространения опыта прошлого на будущее и требует использования информации, основанной на суждениях или гипотезах о будущем» (Бешелев, Гурвич, 1980, с. 7).

Мнения, сформулированные специалистами, позволяют наиболее полно использовать личный или совокупный опыт, накопленный экспертами, учитывать их предположения о потенциальных вариантах развития событий в исследуемой области, а также частично компенсируют недостаток данных. Поэтому «чем более упорядочена, формализована процедура использования суждения экспертов, тем более достоверна полученная информация» (Бешелев, Гурвич, 1980, с. 9).

В связи с этим представляется интересной позиция французского специалиста П. Массе относительно соотношения значимости математических расчетов и суждений, высказываемых специалистами. В своей работе он отмечает, что математический аппарат «гарантирует, если отвлечься от ошибок при расчете, только то, что полученные выводы являются прямым следствием принятых предположений. Однако математический аппарат ни на йоту не добавляет истинности самим предположениям. И так как эти предположения являются схематизацией реальной действительности, всегда необходимой для экономических расчетов, то именно они требуют от нас самых значительных и самых плодотворных умственных усилий» (Массе, 1971, с. 25).

После изучения различных подходов к формализации критериев, определяющих целостную систему, специфики процесса подготовки профессионального суждения, выявления проблем информационной базы, являющейся основой для его подготовки, с целью выбора критериев для определения качества профессионального суждения бухгалтера нами было принято решение об использовании метода экспертных оценок.

Формирование группы экспертов для выбора критериев качества профессионального суждения специалиста, а также оценки значимости каждого критерия стало необходимым для компенсации смещения оценок отдельных экспертов и учета большего количества факторов, имеющих отношение к изучаемой проблематике, которые могут быть учтены совокупностью специалистов в отличие от одного эксперта. Поскольку «в общем случае предполагается, что мнение группы экспертов надежнее, чем мнение отдельного индивидуума, т. е. что две группы одинаково компетентных экспертов с большей вероятностью дадут аналогичные ответы на ряд вопросов, чем два индивидуума» (Бешелев, Гурвич, 1980, с. 83).

Экспертиза, обработка и анализ мнений экспертов проводились на основании методик, предложенных С. Д. Бешелевым, Ф. Г. Гурвичем, а также с использованием программного продукта обработки экспертных оценок Knowledge for Excel (KNOW), являющегося модулем программного обеспечения анализа и обработки данных AtteStat.

Условно весь эксперимент можно разделить на следующие этапы:

- формулирование цели экспертизы, разработка процедуры опроса и опросных листов;
- формирование и отбор группы экспертов;
- проведение опроса и выставление рейтинговой оценки предлагаемых критериев;
- анализ и обработка информации, полученной от экспертов;
- анализ смещения оценок отдельных экспертов, расчет коэффициента конкордации, групповая оценка данных;
- формирование методики оценки степени доверия к профессиональному суждению бухгалтера.

Цель экспертизы, сформулированная на первом этапе, — выбор критериев качества профессионального суждения бухгалтера и определение степени их приоритетности.

Процедура опроса была максимально формализована в предлагаемых опросных листах. Количество альтернатив, границы оценки и степень приоритетнос-

ти, т. е. широта диапазона возможных вариантов ответа, обозначены экспертам заранее.

Следуя рекомендациям по проведению экспертных опросов, были использованы две разновидности шкал оценивания. Одна шкала использовалась для ранжировки каждого параметра p_i , где $i = [1, \dots, 15]$. Вторая — для оценки весового значения каждого ответа и представляет собой вес v ответа, изменяемый в диапазоне $[0, 10]$. При этом основным признаком, по которому надлежало производить оценку, а также условия выбора той или иной оценки зависели от собственного профессионального суждения эксперта.

Опросные листы экспертной оценки были разработаны на двух языках: русском и английском, поскольку заранее предполагалось привлечение иностранных экспертов. Лист экспертной оценки включал три группы критериев для оценки качества профессионального суждения бухгалтера, предлагаемые границы оценки критериев, оценку критерия и степень его приоритетности. Критерии, оцениваемые экспертами в опросных листах, представлены в табл. 1.

Систематизация полученных ответов позволила выделить наиболее значимые критерии для оценки профессионального суждения и определить степень их приоритетности.

При формировании экспертной группы к потенциальным претендентам предъявлялись жесткие требования в отношении их образования, квалификации, опыта практической деятельности, занимаемой должности. Учитывалось и то обстоятельство, что изучаемое явление относительно ново в России, а опыт зарубежной учетной практики свидетельствует о давних традициях использования профессионального суждения при организации бухгалтерского дела в ком-

Таблица 1

Критерии для оценки качества профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета

Критерии для оценки качества профессионального суждения	
1. Образование	1.1. Квалификация в соответствии с дипломом об образовании
	1.2. Повышение квалификации
	1.3. Членство в саморегулируемых профессиональных организациях
	1.4. Наличие аттестата профессионального бухгалтера/профессионального аудитора
2. Практический опыт	2.1. Стаж работы бухгалтером
	2.2. Стаж работы в данной отрасли
	2.3. Опыт самостоятельной разработки учетной политики и выработки профессионального суждения
	2.4. Опыт проведения проверок (внутренних, аудиторских, судебно-бухгалтерских)
	2.5. Факты смены места работы
	2.6. Привлечение аудиторов к выполнению отдельных заданий
3. Разногласия с контролирующими органами	3.1. Наличие фактов разногласий с контролирующими органами по итогам проверок
	3.2. Наличие опыта решений разногласий с контролирующими органами в арбитражном суде
	3.3. Решение разногласий с контролирующими органами в пользу хозяйствующего субъекта
	3.4. Факты нарушения законодательства по итогам аудиторских проверок
	3.5. Факты привлечения к административной ответственности

паниях, поэтому в качестве экспертов были приглашены иностранные специалисты.

Точность групповой оценки напрямую зависит от числа экспертов в группе. При этом уменьшение их количества ведет к снижению точности оценки, поскольку оценка каждого эксперта излишне влияет на общую оценку группы, а неоправданное увеличение специалистов в контрольной группе усложняет выявление согласованности мнений по причине уменьшения влияния суждений, отличных от мнения большинства. Последнее обстоятельство не всегда означает ошибочность этих суждений.

Несмотря на то что определение оптимального количества экспертов, принимающих участие в эксперименте, довольно сложная задача, в шестидесятые годы прошлого столетия отечественными и зарубежными специалистами были разработаны подходы, позволяющие решить эту проблему хотя бы приблизительно. Так, на основе проведенных исследований Н. Далкеем была не только построена кривая, характеризующая зависимость между количеством экспертов в группе и средней групповой ошибкой, но и определена оптимальная численность экспертной группы в 28 человек.

В ходе проведенного эксперимента учитывалось и такое качественное ограничение выбираемых экспертов, как узость специализации, так как мнения людей, работающих в одном направлении, в определенной степени тенденциозны.

В результате отбора в качестве экспертов было выбрано 35 человек, занимающихся практической и преподавательской деятельностью в России и Европе.

После заполнения экспертами опросных листов и их формальной проверки было установлено, что 7 экспертов неверно поняли порядок оценки предлагаемых критериев или степень их приоритетности.

Таким образом, окончательный состав экспертной группы включал 28 человек, из них: четыре профессора, пять доцентов, два аудитора, один заместитель руководителя ИФНС, советник налоговой службы 1-го ранга, двенадцать экспертов, работающих в должности главного бухгалтера в Москве, Санкт-Петербурге, Оренбурге, Иркутске, Салавате, три профессора из университетов Европы, один налоговый консультант международной аудиторской фирмы Price-waterhouseCoopers в Бельгии.

Для анализа результатов исследования были использованы математико-статистические методы обработки экспертных оценок с учетом современных тенденций в данной сфере (Орлов, 2004).

Первоначально ответы, полученные от экспертов, структурировались с использованием матрицы опроса P , представленной в табл. 2, где множество $E = \{E_1, \dots, E_m\}$ — опрошенные эксперты в количестве от 1 до m , а множество $A = \{A_1, \dots, A_n\}$ — оцениваемые параметры. Элементы p_{ij} , $i = 1, 2, \dots, n; j = 1, 2, \dots, m$; где n — количество параметров, m — количество экспертов. Матрица опроса была проранжирована.

Таблица 2

Матрица опроса экспертов

Эксперты	Объекты			
	A_1	A_2	...	A_n
E_1	p_{11}	p_{12}	...	p_{1n}
E_2	p_{21}	p_{22}	...	p_{2n}
...
E_m	p_{m1}	p_{m2}	...	p_{mn}

На втором этапе применялись такие методы обработки данных, как коэффициент конкордации, метод средних рангов, медиана Кемени, метод группового оценивания, метод суммарных оценок.

Исходные данные для оценки степени приоритетности критериев и вектора компетентности ответов экспертов представлены в табл. 3.

Проверка полученных значений с помощью коэффициента конкордации подтвердила согласованность рядов предпочтительности, построенных каждым экспертом.

В ходе проведения дальнейших аналитических процедур авторы придерживались позиции Б. Ю. Лемешко, С. Б. Лемешко, считающих, что при незначительных *n* предпочтение необходимо отдать специальным критериям проверки отклонений от нормальности, таким, как совместный критерий проверки на асимметрию, эксцесс и *D*-критерий Д'Агостино (Лемешко, Лемешко, 2005).

Таблица 3

Исходные данные для оценки степени приоритетности критериев и вектора компетентности ответов экспертов, полученные на основе ранжирования параметров

Эксперт	Оцениваемый параметр															Вектор компетентности
	1.1	1.2	1.3	1.4	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	
1	2	3	13	8	1	4	14	9	15	12	7	5	6	10	11	0,20
2	3	4	12	6	1	2	5	13	7	15	11	10	9	8	14	0,20
3	1	2	5	7	3	6	4	3	10	5	11	7	8	2	9	0,13
4	2	5	8	7	1	3	4	6	10	9	13	11	12	14	15	0,20
5	3	7	6	2	5	9	1	4	8	10	12	13	14	11	15	0,19
6	3	5	12	13	1	2	6	9	15	14	7	9	8	10	11	0,21
7	6	7	15	14	4	13	9	2	11	1	8	3	5	10	12	0,18
8	3	6	9	8	1	2	5	7	5	4	10	11	12	14	15	0,18
9	6	5	8	7	4	1	2	3	15	14	12	10	11	9	13	0,20
10	3	1	10	4	2	9	2	2	10	10	4	3	10	3	5	0,12
11	2	3	1	1	1	3	1	1	3	3	2	2	10	2	2	0,05
12	2	4	10	6	1	8	3	7	12	11	13	9	5	15	14	0,20
13	1	4	5	3	9	11	2	6	10	8	13	12	7	14	15	0,19
14	4	5	7	8	1	2	3	6	14	12	9	10	11	13	15	0,20
15	6	4	13	3	2	5	7	10	14	11	12	8	1	9	15	0,20
16	2	6	15	8	1	3	7	9	12	14	13	4	5	11	10	0,20
17	13	3	5	2	12	1	4	6	15	11	8	9	7	10	14	0,19
18	1	4	7	9	2	3	6	5	15	8	12	10	11	14	13	0,20
19	4	3	6	1	2	10	5	9	15	8	5	12	13	14	7	0,18
20	1	2	9	5	3	4	13	6	10	11	7	12	8	14	15	0,20
21	8	10	9	11	5	2	6	7	13	12	4	3	1	14	15	0,19
22	8	2	6	5	10	1	9	4	13	14	11	7	3	12	15	0,20
23	11	12	14	13	4	5	6	7	15	8	3	2	1	9	10	0,18
24	3	4	9	11	1	2	5	10	8	14	12	6	7	13	15	0,20
25	7	8	10	9	1	2	3	4	15	11	12	5	6	13	14	0,20
26	1	5	3	4	8	9	2	10	15	11	12	7	6	13	14	0,20
27	4	3	13	7	1	5	14	6	15	12	11	10	2	9	8	0,20
28	3	6	8	9	2	1	7	11	12	13	14	5	4	15	10	0,20

Проверка данными критериями показала, что гипотеза о нормальности не отклоняется.

Результаты анализа степени приоритетности критериев качества профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета с использованием метода средних рангов и медианы Кемени представлены на рис. 1.

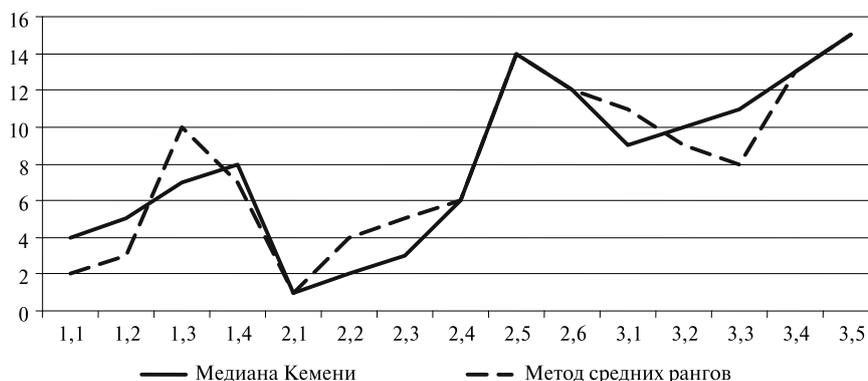


Рис. 1. Степень приоритетности критериев качества профессионального суждения бухгалтера

Для получения весовых коэффициентов объектов был использован метод группового оценивания. Результаты вычислений представлены в табл. 4.

Оценку степени доверия к профессиональному суждению бухгалтера предлагается проводить в несколько этапов.

На первом этапе специалисту, качество профессионального суждения которого оценивается, предлагается заполнить опросный лист исходя из отобранных критериев.

На втором этапе полученные данные обрабатываются, и им присваиваются числовые значения исходя из оценки критерия, представленной в табл. 4.

На третьем этапе каждый критерий взвешивается с учетом степени приоритетности соответствующего показателя.

На заключительном этапе осуществляется расчет итоговой оценки степени доверия к качеству профессионального суждения специалиста по всей совокупности показателей.

Для этого рекомендуется использовать формулу:

$$Q = \sum_{i=1}^n x_i p_i,$$

где Q — агрегированный показатель качества профессионального суждения специалиста; x_i — оценка i -го критерия; p_i — степень приоритетности i -го критерия, позволяющая элиминировать влияние числа показателей в отдельных группах и учесть значимость каждой группы для агрегированного показателя; $I = 1, 2, \dots, n$ — количество критериев.

Для оценки степени доверия к профессиональному суждению бухгалтера была разработана специальная шкала. При определении шкальных значений использовались результаты исследования В. А. Ядова, рассматривающего надежность как одно из основных требований к шкале (Ядов, 2005).

Надежность шкалы предполагает совокупность следующих характеристик:

- обоснованности, или валидности, т. е. способности измерять именно заданное свойство, не смешивая его с другими;
- полноты, т. е. учета всех вариантов индикатора (признака проявления свойства);

Таблица 3

Методика оценки степени доверия к профессиональному суждению бухгалтера

Критерии для оценки качества профессионального суждения	Оценка критерия (x_i)	Степень приоритетности критерия (p_i)
1. Образование		
1.1 Образование		0,87
1.1.1. Высшее	0,78	
1.1.2. Среднее специальное	0,57	
1.1.3. Среднее	0,26	
1.2. Повышение квалификации		0,85
1.2.1. Чаше 1 раза в год	0,67	
1.2.2. 1 раз в год	0,63	
1.2.3. 1 раз в три года	0,33	
1.2.4. 1 раз в пять лет	0,18	
1.3. Членство в саморегулируемых профессиональных сообществах		0,72
1.3.1. Да	0,88	
1.3.2. Нет	0,48	
1.4. Наличие аттестата профессионального бухгалтера/аудитора		0,78
1.4.1. Есть	0,89	
1.4.2. Нет	0,44	
2. Практический опыт		
2.1. Опыт работы бухгалтером		0,90
2.1.1. От 1 года до 5 лет	0,41	
2.1.2. От 5 до 10 лет	0,59	
2.1.3. Свыше 10 лет	0,69	
2.2. Опыт работы в данной отрасли		0,86
2.2.1. От 1 года до 5 лет	0,41	
2.2.2. От 5 до 10 лет	0,60	
2.2.3. Свыше 10 лет	0,69	
2.3. Опыт самостоятельной разработки учетной политики и выработки профессионального суждения		0,82
2.3.1. Есть	0,93	
2.3.2. Нет	0,36	
2.4. Опыт проведения проверок (внутренних, аудиторских, судебно-бухгалтерских)		0,79
2.4.1. Есть	0,91	
2.4.2. Нет	0,42	
2.5. Смена места работы		0,62
2.5.1. Частая	0,46	
2.5.2. Нечастая	0,88	
2.6. Привлечение аудиторов к выполнению отдельных заданий		0,67
2.6.1. Есть	0,73	
2.6.2. Нет	0,68	

Окончание табл. 3

Критерии для оценки качества профессионального суждения	Оценка критерия (x_i)	Степень приоритетности критерия (p_i)
3. Разногласия с контролирующими органами		
3.1. Факты разногласий с контролирующими органами по итогам проверок		0,69
3.1.1. Есть	0,67	
3.1.2. Нет	0,74	
3.2. Наличие опыта решений разногласий с контролирующими органами в арбитражном суде		0,75
3.2.1. Есть	0,85	
3.2.2. Нет	0,52	
3.3. Решение разногласий с контролирующими органами в пользу хозяйствующего субъекта		0,78
3.3.1. Менее 50%	0,35	
3.3.2. Более 50%	0,59	
3.3.3. Более 80%	0,72	
3.4. Факты нарушения законодательства по итогам аудиторских проверок		0,65
3.4.1. Есть	0,50	
3.4.2. Нет	0,86	
3.5 Факты привлечения к административной ответственности		0,61
3.5.1. Есть	0,42	
3.5.2. Нет	0,91	
Max	10,61	
Min	5,74	

• чувствительности, т. е. способности шкалы дифференцировать степень проявления свойства (Ядов, 2005).

Исходя из того что предлагаемая шкала основана на результатах экспертного оценивания, разработана и подлежит применению в определенной группе людей, можно считать надежность этой шкалы удовлетворительной. Вывод был подтвержден в ходе повторных измерений.

Для формирования шкалы первоначально была определена ее продолжительность, или континуум, от наиболее сильного варианта признака к наиболее слабому. Крайние границы континуума — максимальная и минимальная суммы баллов.

Затем было проведено градуирование шкалы, т. е. дробление ее на определенные части. Выбор способа разбиения диапазона изменения признака на интервалы представляет собой довольно сложную проблему. С одной стороны, шкала высокой дробности может привести к плохой различимости соседних пунктов, а с другой — слишком малый диапазон разбиения может привести к неоднозначности трактовки результатов исследования.

Нами было выделено три уровня шкалы, характеризующих предельно низкий, средний и высокий уровни доверия к профессиональному суждению бухгалтера. Это обусловлено спецификой области исследования и логическими рассуждениями экспертов.

Для получения шкалы использовалась модификация метода суммарных оценок, позволившая выделить и сформулировать следующие шкальные значения:

- от 5,74 до 7,24 — низкая;
- от 7,25 до 9,11 — средняя;
- от 9,12 до 10,61 — высокая.

Разработанная методика была реализована в программном продукте «Оценка качества профессионального суждения бухгалтера. Версия 1.0» (Саталкина, Аскольская, 2009). Использование программного обеспечения в компаниях, занимающихся оказанием бухгалтерских, аудиторских и консалтинговых услуг, позволяет автоматически оценивать степень доверия к качеству профессионального суждения специалиста и принимаемых им решений в области бухгалтерского учета и отчетности.

Обобщая полученные в ходе исследования результаты, можно заключить, что:

- профессиональное суждение имеет двойственную природу и содержит объективное и субъективное начала;
- качество профессионального суждения зависит от совокупности факторов, большая часть которых не поддается количественному измерению;
- применение статистических методов исследования позволяет нивелировать влияние субъективных факторов в условиях недостаточности информационной базы на подготавливаемое профессиональное суждение;
- выявленные в ходе эксперимента критерии для характеристики качества профессионального суждения и разработанная на их основе методика могут быть использованы при оценке степени доверия к суждению конкретного специалиста.

Источники

Бешелев С. Д., Гурвич Ф. Г. Математико-статистические методы экспертных оценок. 2-е изд., перераб. и доп. М., 1980.

Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 54—61.

Генералова Н. В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности // Финансы и бизнес. 2010. № 2 С. 145—146.

Лемешко Б. Ю., Лемешко С. Б. Сравнительный анализ критериев проверки отклонения распределения от нормального закона // Метрология. 2005. № 2. С. 3—23.

Массе П. Критерии и методы оптимального определения капиталовложений. М., Статистика, 1971.

Орлов А. И. Прикладная статистика: учебник. М., 2004.

Саталкина Е. В., Аскольская Е. А. Оценка качества профессионального суждения. Версия 1.0: программное средство — зарегистрировано в УФАП ГОУ ОГУ. Свидетельство о регистрации программного средства № 529, выд. УСИТО ГОУ ВПО ОГУ 12.11.2009 г.

Ядов В. А. Стратегия социологического исследования: описание, объяснение, понимание социальной реальности: учеб. пособие. М., 2007.