

Министерство образования Республики Беларусь  
Полоцкий государственный университет

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

Электронный сборник статей  
III Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г.)

Новополоцк  
Полоцкий государственный университет  
2019

**Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты**  
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2019. – 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.*

Компьютерный дизайн обложки М. С. Мухоморовой.  
Технический редактор Т. А. Дарьянова, О. П. Михайлова.  
Компьютерная верстка И. Н. Чапкевич.

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

## ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА

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

Профессиональное суждение бухгалтера как новая и поэтому наименее изученная, но наиболее противоречивая категория вызывает многочисленные дискуссии в профессиональном сообществе. Практикующие специалисты часто указывают на существенные риски, связанные с неопределенностью, а научные работники – на отсутствие сформированных научных основ профессионального суждения и его места в теории бухгалтерского учета. Однако несомненным остается факт все большего распространения профессионального суждения в ходе документального оформления фактов хозяйственной жизни, раскрытия информации на счетах бухгалтерского учета и формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обусловлено тем, что именно профессиональное суждение специалиста способно обобщить накопленные теоретические изыскания со сложившейся учетной практикой.

В работе Я.В. Соколова, Н.А. Каморджановой, М.В. Лычагина отмечено, что любая проблема «имеет как минимум два решения и задача нашей науки показать и описать как проблемы, так и возможные варианты их решения, не давая предпочтения тому или иному варианту» [1]. Формулируя цель деятельности бухгалтера-методолога, ученые приходят к выводу о необходимости формирования исчерпывающего списка возможных вариантов решения проблемы, а не поиска одного – правильного. По мнению авторов, «хороший бухгалтер» понимает достоинства, недостатки и риски, связанные с отдельными вариантами решений, поэтому ключом к наиболее корректному выбору является глубокий и всесторонний анализ ситуации.

Понимание сущности и значения такой категории как профессиональное суждение для теории и практики бухгалтерского учета, на наш взгляд, невозможно без рассмотрения учета в его исторической ретроспективе. История бухгалтерского учета многими учеными традиционно рассматривается через призму теоретических воззрений, сформированных представителями нескольких школ бухгалтерского учета: итальянской, французской, немецкой и англо-американской.

Как справедливо заметил Я.В. Соколов: «Ни одна страна не имеет однородной концепции в области бухгалтерии, но для каждой из них характерно преобладание тех или иных взглядов» [2]. Таким образом, выделение чисто национальных школ бухгалтерского учета, на наш взгляд, с одной стороны – условно, а с другой - позволяет систематизировать научные воззрения и их эволюцию во времени. В данной статье предпринимается попытка выявления предпосылок возникновения профессионального суждения бухгалтера как способа выявления, описания и возможного решения учетных проблем в национальных школах бухгалтерского учета.

Формирование школ в первую очередь связано с попытками научной интерпретации бухгалтерского учета как реализуемой на практике системы сбора, систематизации и обобщения информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта.

Неоценимый вклад в развитие бухгалтерского учета внесли представители итальянской школы: Л. Пачоли, Б. Котрульи, Н. д'Анастасио, Ф. Вилла, Ф. Марчи, Дж. Чербони. Первое описание и научное обоснование двойного отражения информации о хозяйственных операциях основывалось на юридическом факте смены прав и обязательств. Поэтому, традиционно, итальянскую школу связывают с юридическим направлением развития бухгалтерского учета. Однако взгляды ученых были неоднородны и варьировались в зависимости от направления исследований, поэтому в рамках итальянской школы стало принято выделять: тосканскую, венецианскую и ломбардскую школы бухгалтерского учета.

Представители тосканской школы бухгалтерского учета придерживались мнения, что бухгалтерия – это часть юриспруденции. При этом Ф. Марчи, основатель тосканской школы, был сторонником персонализации, считавшим, что сутью экономического субъекта являются люди, работающие в нем или с ним. Дж. Чербони, развивая эту идею, отмечал, что бухгалтер регистрирует только внешние факты, являющиеся последствиями внутренних движений души. Он обращал внимание на необходимость изучения, прежде всего, человека как носителя прав и обязательств. Таким образом, несмотря на исключительно юридический аспект, именно представители тосканской школы первыми вводят бухгалтера в экономическую жизнь хозяйствующего субъекта как самостоятельный элемент, способный оказывать влияние на данные, отраженные в учете. Это позволяет сделать вывод, что профессиональное суждение специалиста рассматривалось представителями тосканской школы бухгалтерского учета в качестве неотъемлемого элемента учета.

Ученые венецианской школы, в отличие от тосканской, бухгалтерский учет считали частью экономики. Ярким представителем венецианской школы был Ф. Беста. Он первым разработал классификацию бухгалтерских систем и форм. Ссылки на классификацию можно встретить и в современных работах российских и зарубежных специалистов. Изучение трудов представителей венецианской школы показывает, что, по мнению ученых, профессиональное суждение оказывает непосредственное влияние на оценку учитываемых показателей.

Ломбардская школа, объединила юридические и экономические аспекты учета. Ф. Вилла, юрист по образованию, впервые обратил внимание на необходимость исследования учетных принципов и категорий для придания бухгалтерскому учету статуса науки, а не «искусства ведения счетов и книг» [3]. По мнению ученого двойная запись определяется координацией прав и обязательств, а в качестве объекта учета выступают материальные и денежные ценности, а не юридические отношения, связанные с их возникновением. Ф. Вилла считал бухгалтерский учет частью административного права, т.к. учет необходим для эффективного управления. В свою очередь управление должно осуществляться посредством контроля лиц, участвующих в хозяйственном процессе, а не используемых при этом ценностей. Таким образом, в ломбардской школе человек, а значит и его суждения, рассматривались в качестве неотъемлемых факторов, оказывающих влияние на учетные показатели.

Представители французской школы бухгалтерского учета, продолжившие развитие научной мысли, такие как: Ж. Савари, М. де ла Порт, С. Рикар, М. Баррем, Э. Дегранж, Л. Сэй, Ж. Г. Курсель-Сенель, А. Гильбо, Э. П. Леоте, Ж. Б. Дюмарше, И. Ванье, исходили из убеждения, что бухгалтерский учет является частью экономики. Поэтому бухгалтер не участвует в хозяйственном процессе как самостоятельная единица, а находится над ним, контролируя и определяя эффективность [2]. Новый взгляд позволил классифицировать балансовые счета с позиции экономики, способствовал появлению резервов, фондов, распределительных, сопоставляющих счетов, а также привел к «обезличиванию» счетов бухгалтерского учета. А. Гильбо принадлежит выражение: «Счетоведение как приложение математики к изучению экономических количеств является наукой о счетах, относящихся к произведениям труда и к преобразованиям капитала» [4].

Ученые французской школы впервые расширили границы бухгалтерского учета и, как отмечает Я.В. Соколов: «Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера — контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях» [2]. Перенесение фокуса внимания с личности человека, ведущего учет на механическое фиксирование процессов и явлений, на наш взгляд, способствовала минимизации возможностей формирования профессионального суждения специалистом.

Появление немецкой школы бухгалтерского учета стало следующим этапом развития научной мысли. Представители этой школы: И. Ф. Шер, В. Ле Кутр, Э. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Никлиш, смысл бухгалтерского учета видели в максимальной формализации учетных процедур с целью отражения документов с математической точностью. Такой подход к учету способствовал появлению балансоведения, рассматривающего бухгалтерию как целостное явление, а факты хозяйственной жизни как его составляющие. Впервые в учете была применена дедукция и счета стали вытекать из баланса, а не наоборот.

По мнению Я.В. Соколова ученые немецкой школы заложили основу моделирования в бухгалтерском учете, способствовали применению математических и статистических методов в учетной практике, а также сформировали предпосылки автоматизации учетных процессов. Анализируя достижения ученых немецкой школы, получившие особенное распространение в начале 20 века, с позиции возможности и целесообразности формирования профессионального суждения, можно сделать вывод, что основной акцент делался на формализацию учета. Это, в свою очередь, способствовало максимальному исключению субъективизма и вмешательству специалиста в отражаемую картину хозяйственной жизни экономического субъекта.

Постулаты немецкой школы сменились воззрениями ученых англо-американской школы, вновь обративших свое внимание на взаимозависимость отражаемых в учете данных со специалистом, проводящим эти записи. Англо-американская

школа, представленная: Ф. Пикслейем, В. Патеном, Ч. Э. Шпругом, Р.Н. Энтони, Ч.Т. Хоргреном, рассматривала учет в качестве инструмента управления, основной целью которого является подготовка эффективных управленческих решений. Поэтому англо-американская школа фактически скорректировала взгляды итальянской школы на цель учета, определив её как «контроль администрации» [2]. Однако, если в итальянской школе основанием для проведения записей считалась смена прав и обязательств, т.е. учет имел ярко выраженную юридическую направленность, то в англо-американской школе за основу было взято поведение бухгалтера, что привело к появлению психологии в бухгалтерском учете.

В ставшей уже классической работе «История бухгалтерского учета» Я.В. Соколов, В.Я. Соколов отмечают, что впервые на непосредственную зависимость отражаемой в учете и отчетности информации от суждения конкретного бухгалтера обратил внимание американский специалист К.Т. Девине [5]. Впоследствии эта точка зрения была поддержана и развита Р.Н. Энтони и Дж. Рисом, считавшими, что для понимания бухгалтерии необходимо, в первую очередь понимать и контролировать действия бухгалтера, поскольку само по себе предприятие не имеет цели, которая может быть только у людей [6].

Трансформация научных взглядов на сущность, цель и инструменты бухгалтерского учета привела к появлению в англо-американской школе нескольких абсолютно новых парадигм: бихевиористической, психологической и информационной. С позиции выявления предпосылок формирования профессионального суждения наибольший интерес представляет бихевиористическая (поведенческая) парадигма бухгалтерского учета, предполагающая изучение поведения лиц, участвующих в учетном процессе, с целью возможного оказания влияния. По мнению М.Д. Акатъевой в настоящее время именно эта парадигма является наиболее стабильной, фундаментальной, актуальной и перспективной [7].

Исторический обзор, на наш взгляд, будет не полным без обобщения научных взглядов специалистов, сформировавших русскую школу бухгалтерского учета.

Как отмечает Я.В. Соколов, на первоначальном этапе появления диграфического учета в России, наибольшее влияние на его понимание и распространение, оказывали немецкие специалисты. Однако со временем идеи немецкой школы были переосмыслены Ф.В. Езерским, А.П. Рудановским, А.М. Галаганом, З. П. Евзлиным, Н.А. Блатовым и даже разработаны тройная и четверная бухгалтерии. Несмотря на наличие оригинальных подходов к учетному инструментарию, русская школа бухгалтерского учета в теории основывалась на экономике, а на практике – сильно зависела от действующего законодательства. Это позволяет сделать вывод, о наличии теоретических возможностей для формирования профессионального суждения, но практических ограничениях для его реализации в учете.

В таблице 1 сделана попытка систематизации предпосылок формирования профессионального суждения в различных школах бухгалтерского учета.

Таблица 1. – Предпосылки формирования профессионального суждения в школах бухгалтерского учета

Школа бухгалтерского учета		Представители	Предпосылки появления профессионального суждения
Итальянская	Тосканская (юридическое направление)	Б. Котрули, Л. Пачоли, Н. д'Анастасио, Дж.	Неотъемлемый элемент учета
	Венецианская (экономическое направление)	Борначини, Дж. Л. Криппа, Ф. Вилла, Ф. Марчи, Дж. Чербони, К. Беллини, Дж. Масса, В. Джитти, Э. Мондини, Ф. Беста, В. Альфиери, К. Гидилья, Э. Пизани, В. Армуччи, А. Мазетти, Дж. Росси, Г. Росси	При оценке показателей
	Ломбардская (синтез юридических и экономических идей)		Неотъемлемый элемент учета
Французская	Экономическое направление	Ж. Савари, М. де ла Порт, С. Рикар, М. Баррем, Э. Дегранж, Л. Сэй, Ж. Г. Курсель-Сенель, А. Гильбо, Э. П. Леоте, Ж. Б. Дюмарше, И. Ванье	Минимизация влияния за счет отражения в учете реальных ценностей
Немецкая	Балансовое направление	М. Берлинер, Г. Бидерманн, Г. Никлиш, Т. Хольцер, В. Ле Кутр, Э. Шмаленбах, Э. Косиоль, Е. Вальб, В. Ригер, Ф. Шмидт, И. Буррий, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах, В. Томс, Г. Вайт, Ф. Ляйтнер, А. Кальмес, И. Ф.Шер	Практическое исключение за счет формализации учетных процедур
Англо-американская	Правовая, экономическая, бихевиористическая, психологическая, информационная парадигмы	Ф. Пикслей, В. Патон, Ч. Э. Шпруг, Р.Н. Энтони, Ч.Т. Хоргрен, Дж. Рис	Неотъемлемый элемент учета, особенно в бихевиористической, психологической и информационной парадигмах
Русская	Московская	Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Бельмер, А. К. Рошаховский	Теоретически возможно, но практически ограничено законодательством
	Петербургская	Е. Е. Сиверс, А. И. Гуляев, Н. Ф. фон Дитмар	

Проведенный обзор теоретических воззрений, характерных для основных школ бухгалтерского учета, позволяет сделать вывод о постоянном изменении взглядов на

профессиональное суждение как инструмент, способный оказывать влияние на учетные данные. В то же время, современные мировые тенденции свидетельствуют о всё возрастающем интересе к поведенческим и психологическим аспектам в бухгалтерском учете, что безусловно, будет способствовать развитию профессионального суждения как отдельной категории в теории учета.

#### Список использованных источников

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет. Проблемы и методы изучения и обучения: Монография / Я.В. Соколов, Н.А. Каморджанова, М.В. Лычагин; предисл. проф. Я.В. Соколова – СПб. : СПбГИЭУ, 2011. – 307 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с : ил.
3. Грабова О.Н. Школы бухгалтерского учета как основа развития теории, методологии и практики // Вестник КГУ им. Некрасова, 2011. – № 2. – С. 320-326
4. История бухгалтерского учета. Персоналии: учеб. пособие / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, А.А. Адаменко, В.В. Башкатов; под общ. ред. Ю.И. Сигидова, М.С. Рыбьянцевой. – Краснодар : КубГАУ, 2016. – 131 с.
5. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник. – 3-е изд. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов – М. : Магистр. – 2011. – 287с.
6. Robert N. Anthony, James S. Reece. Accounting: text and cases / Robert N. Anthony, James S. Reece. – Homewood (Ill.): Irwin, 1989. – 560 p.
7. Акатьева М.Д. Исторические аспекты формирования учетных парадигм и их современная оценка // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. № 19 (433). – С. 1104–1114.