

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-6-13  
УДК 336(045)  
JEL M41

# Концепция профессионального суждения бухгалтера в теории, методологии и практике

*Я.И. Устинова,*

Новосибирский государственный университет  
экономики и управления,  
Новосибирск, Россия  
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

## АННОТАЦИЯ

**Предмет.** В бухгалтерском учете как социальной науке, к которой практически не применима методология естественных наук, суждения бухгалтера становятся основой формирования финансовой картины компании.

**Цель.** Комплексное авторское исследование концепции профессионального суждения бухгалтера на уровне теории, методологии и практики.

**Методология.** В процессе исследования использовались методы сравнительного, логического анализа, типологии и группировки, индукции и дедукции.

**Результаты.** В статье рассматривается необходимость анализа профессионального суждения бухгалтера как базовой категории теории бухгалтерского учета, обосновывается необходимость разработки концепции профессионального суждения. Исторический анализ и редукция феномена профессионального суждения бухгалтера позволили сформулировать и обосновать его интерпретацию как ментальной программы и реализацию его функции как универсального координатора развития теории, методологии и практики бухгалтерского учета. Полученный результат дает возможность решать исследовательские задачи в сфере бухгалтерского учета посредством вовлечения одного из ключевых элементов – фигуры профессионального бухгалтера.

**Выводы.** Выводы могут быть использованы при разработке концепции профессионального суждения бухгалтера, способной обеспечить преодоление разрыва между фактическим и нормативным содержанием финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей.

**Ключевые слова:** ментальная программа бухгалтера; методика бухгалтерского учета; методология бухгалтерского учета; практика бухгалтерского учета; профессиональное суждение бухгалтера; теория бухгалтерского учета

*Для цитирования:* Устинова Я.И. Концепция профессионального суждения бухгалтера в теории, методологии и практике // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 2. С. 6-13. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-6-13

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-6-13  
UDK 336(045)  
JEL M41

# The Accountant's Professional Judgment Concept in Theory, Methodology and Practice

*Y.I. Ustinova,*

Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of Informing-Analyzing and Accounting Department,  
Novosibirsk State University  
of Economics and Management,  
Novosibirsk, Russia  
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

## ABSTRACT

**Topic.** Being a social science, accounting to which the natural methodology is practically not applicable, the accountant's judgments become the basis for preparing the overall financial structure of the company.

**Purpose.** The author conducted her own comprehensive research of the accountant's professional judgment concept on the theoretical, methodological and practical levels.

**Methodology.** The research involves the methods of comparable and logical analysis, typology and grouping, induction and deduction.

**Results.** This paper considers the necessity of the accountant's professional judgment analysis to be the basic category of the accounting theory, it justifies the necessity of working out the professional judgment concept. Historical analysis and the reduction of the accountant's professional judgment phenomenon allowed to formulate and justify its interpretation as the mental program and the realization of its function as the universal coordinator of the accounting theory, methodology and practical development. The result that was obtained gives an opportunity to solve research problems in accounting sphere by involving one of the key elements – the figure of a professional accountant.

**Conclusions.** Conclusions may be used in working out the accountant's professional judgment concept which can provide bridging the gap between the fact and normative content of financial statements and the information that the users need.

**Keywords:** accountant mental program, accounting technique, accounting methodology, accounting practice, accountant professional judgment, accounting theory

**For citation:** *Ustinova Y.I.* The Accountant's Professional Judgment Concept in Theory, Methodology and Practice. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, vol. 5, no. 2, pp. 6-13. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-6-13

**В** современной зарубежной традиции сложилось понимание теории бухгалтерского учета как совокупности взаимосвязанных принципов, предопределяющих развитие учетной практики. При этом деятельность бухгалтера признается не только объектом направленности теории, но и движущей силой ее развития. Общепринятым является отнесение бухгалтерского учета к социальным наукам, что было установлено и убедительно доказано Р.К. Маутцем [1, с. 319]. Впоследствии его точку зрения разделили Т. Лав и Т. Тинкер, А. Хоупвуд, Д.Р. Скотт, Т. Гэмблинг [2, с. 4], Г. Уолк, Дж. Додд, М. Терни, Д.Б. ван дер Шиф [3, с. 57], А. Риан-Белькау [4, с. 4], С. Кармона, М. Эззамель, Ф. Гутиеррез [5, с. 48], Дж. Хаслам [6, с. 12].

---

***Именно профессиональное суждение бухгалтера как его ментальная программа фактически замыкает на себя развитие теории, методологии (и ее составной части – методики) и практики бухгалтерского учета, выступая в роли его универсального координатора.***

---

Э. С. Хендриксен полагал, что бухгалтерский учет является наукой социальной, прикладной, которая во многом зависит от мудрости, честности и позиции бухгалтера [7, с. 62]. М. Гаффикин обосновал, что бухгалтерский учет как социальная наука есть система мышления, созданная человеком для помощи человеку в принятии решений и влияния на человеческое поведение, его методология — социально-конструированная, а методы признают человеческие аспекты дисциплины [2, с. 1], поэтому учет никогда не будет полностью объективным, свободным от определенных ценностей [2, с. 16].

Относя бухгалтерский учет к социальным наукам, исследователи заключают, что методология естественных наук к учету практически не применима. Это вынудило Р. Маутца признать, что бухгалтерский учет должен принять на себя больше ответственности за оценочные суждения, поскольку правдой являются данные бухгалтера, включая оценочные суждения, и для бухгалтера игнорировать такие суждения означает игнорировать важные аспекты его данных [1, с. 319]. К аналогичному выводу приходит и Д. Годфри, отмечая, что учетная информация является результатом человеческой деятельности и принятых решений, а потому не поддается исследованию полностью рациональными и систематическими методами [8, с. 14–15]. Значимость суждений бухгалтера в бухгалтерской науке подтверждается также и результатами исследований Н. МакГи, в которых отмечается раскол между бухгалтерскими академическими трудами, ориентированными на объективную научную позицию и на профессиональное суждение автора [9, с. 31–33].

Обобщение изложенного позволяет сделать вывод, что теория бухгалтерского учета включает в себя не только общепринятые базовые концепции, постулаты, принципы, категории, но и профессиональное суждение бухгалтера. При этом его сущность как связующего звена между теоретическими положениями и учетной практикой дает основания для оценки соответствующей категории как базовой.

Принимая во внимание всеобъемлющий характер данной категории, ее значимость на всех этапах и стадиях объяснения и прогнозирования, сложившийся плюрализм ее толкования, возникает необходимость выполнения феноменологической редукции. Она предполагает анализ феномена профессионального суждения и выделение в нем сущностных черт [10, с. 5] посредством очищения от навязанных схем, догм, шаблонов мышления, расхождений эксплицитных и имплицитных трактовок [11, с. XXI]. При этом сущность профессионального суждения бухгалтера рассматривается как редуцированный феномен с отсечением эмпирически конкретных черт, затем осуществляется движение от языкового выражения к значению, от значений к смыслам. Впоследствии через



**Концептуальная модель профессионального суждения в теории, методологии и практике бухгалтерского учета / Conceptual model of professional judgment in the accounting theory, methodology and practice**

редуцированный феномен конституируется структура и процесс формирования профессионального суждения. Результат редукции феномена дает основания полагать, что профессиональное суждение бухгалтера представляет собой:

- методологический подход к формированию финансовой и нефинансовой информации в отчетах, представляемых пользователям, к построению символических конструкций, направленных на познание реальной экономической ситуации;
- концепцию создания информационной модели хозяйствующего субъекта, обеспечивающей достоверный и добросовестный взгляд на его экономическую ситуацию, на микроуровне посредством решения учетных задач и на макроуровне посредством разработки учетных регулятивов.

Как следствие, логично заключить, что профессиональное суждение является собой

ментальную программу профессионального бухгалтера. Ментальную — в том смысле, что она формируется в сознании бухгалтера как результат его профессионального становления и развития, его ценностных установок, особенностей его апперцепции, его осознания собственной роли в обеспечении информационных потребностей пользователей и собственной ответственности перед ними. Программу — в том смысле, что профессиональное суждение предполагает определенный алгоритм выполнения процедур бухгалтером (взаимосвязанную систему команд к совершению различных элементов действия [12, с. 126]), анализирующим каждый шаг с целью выработки и реализации решения.

Именно профессиональное суждение бухгалтера как его ментальная программа фактически замыкает на себя развитие теории, методологии (и ее составной части — методики) и практики бухгалтерского учета, выступая

в роли его универсального координатора (см. рисунок).

Как видно из рисунка, бухгалтер, формируя профессиональное суждение, с одной стороны, использует элементы теории и методологии, накопленный материал теоретических исследований и практический материал (включая совокупность нормативных правовых актов, разъяснений профессиональных объединений, судебную практику и т.п.). С другой стороны, реализация сформированных суждений, полученных в результате постановки задачи, поиска информации для ее решения, преобразования этой информации по определенным правилам и критического анализа исхода этого преобразования, может иметь не только узкопрактическое значение, но и стать импульсом развития теории и методологии бухгалтерского учета.

---

***Бухгалтер посредством учетных моделей проектирует множество потенциально возможных решений той или иной учетной задачи, задает область ограничений и критериев и выбирает оптимальный вариант с целью формирования учетной политики и решения задач учетной практики.***

---

В частности, на локальном практическом уровне, профессиональный бухгалтер, имея некоторую учетную задачу (конкретизируя ее постановку) и спектр вариантов ее решения, предлагаемых множеством теорий учета (в свете принятой методологии, с использованием имеющегося инструментария методики), конструирует тот способ решения, который соответствует выбранным критериям, сам выбор которых также можно рассматривать как профессиональное суждение. Бухгалтер посредством учетных моделей проектирует множество потенциально возможных решений той или иной учетной задачи, задает об-

ласть ограничений и критериев и выбирает оптимальный вариант с целью формирования учетной политики и решения задач учетной практики.

При этом конечным объектом воздействия принятого решения становится учетная система, уровень энтропии в которой может остаться неизменным, в случае более простых задач, последствия решений которых не превышают порога надежности системы. В случае более сложных задач принятое профессиональным бухгалтером решение может обусловить превышение порога устойчивости, повышение уровня энтропии учетной системы и ее переход в качественно иное состояние. В связи с этим профессиональное суждение бухгалтера в контексте локальной практики можно рассматривать как генератор учетных решений на уровне компании.

На нормативном практическом уровне концепция профессионального суждения реализуется регулятором учета. По сути, любой учетный регулятив (учетный стандарт, положение по бухгалтерскому учету) — есть профессиональное суждение его разработчика (всего лишь один из теоретических возможных вариантов решения неких учетных задач), получившее одобрение и признание со стороны профессионального сообщества и/или государства. Следовательно, профессиональное суждение с применением учетного моделирования может служить инструментом построения нормативной конструкции учетного регулятива, имеющего модульную структуру и предполагающего наличие набора модулей, идею которого сформулировал А.А. Шапошников еще в 1982 г. [13, с. 85–87]. И если регулятивом локального уровня можно признать учетную политику организации, то регулятивом нормативного уровня можно признать учетную политику для всех хозяйствующих субъектов в рамках юрисдикции (учетный стандарт). При этом, выигрывая в масштабе по охвату хозяйствующих субъектов регулирующим действием, учетный стандарт проигрывает учетной политике фирмы в маневренности, адаптивности к особенностям хозяйствующего субъекта, потребностям пользователей его отчетности и т.п.

Конечным объектом воздействия профессионального суждения бухгалтера, реализованного в форме учетного регулятива, также является учетная система компаний, на которую регулятив может оказывать различное по силе воздействие. В этом смысле профессиональное суждение бухгалтера в контексте нормативной практики можно рассматривать как генератор учетных решений на уровне круга лиц, определенных юрисдикцией.

На уровне методики бухгалтерского учета профессиональное суждение предполагает конкретизацию учетных процедур, их практическую апробацию, анализ полученных результатов и корректировку. Тем самым профессиональный бухгалтер-исследователь фактически формирует банк данных возможных алгоритмов, приемов, инструментов, пригодных к использованию, с описанием их достоинств и недостатков, границ эффективного использования, правил выполнения. В этом смысле развитие методики бухгалтерского учета представляет собой собирание правил выполнения учетных процедур, приводящих к заранее определенному результату.

В то же время как составная часть методологии бухгалтерского учета методика может использоваться для разработки программы исследования, последовательности выполнения процедур. Таким образом, методика бухгалтерского учета дает возможность оптимизировать его организацию и ведение, формирование отчетности в интересах пользователей, обеспечивая готовые и проверенные рецепты, но не дает возможности выхода за пределы уже известного. В этом смысле профессиональное суждение бухгалтера в контексте методики бухгалтерского учета можно рассматривать как конструктор учетных моделей для решения учетных задач (в рамках принятых элементов теории и методологии).

Уровень методологии бухгалтерского учета предполагает, что профессиональное суждение раскрывается в проектно-конструктивном направлении через организацию научной и практической деятельности, обогащение и развитие ее методов. Результатом реализации профессионального суждения бухгалтера-исследователя становится раз-

работка плана и программы деятельности, отыскание нужных методов и средств, в том числе с использованием междисциплинарных подходов, что способствует развитию методологии.

В то же время импульс развития придается также и критико-аналитическому направлению методологии, поскольку приращение знания требует проверки результатов вынесения профессионального суждения на научную состоятельность. В этом смысле профессиональное суждение бухгалтера в контексте методологии бухгалтерского учета можно охарактеризовать как организатор реализации метода моделирования (от момента замысла до момента проверки результата), обеспечивающего развитие теории и практики бухгалтерского учета.

---

***Формирование представления о профессиональном суждении как о ментальной программе, реализация которой опирается на основы логики и теории принятия решений, обеспечивает развитие теории, методологии и практики бухгалтерского учета.***

---

В теоретическом аспекте моделирование позволяет в любом факте хозяйственной жизни (или их динамической совокупности — хозяйственном процессе) выделить наиболее значимые общие основания и вариативные параметры. Причем множественность возможных учетных моделей напрямую зависит от множественности принятых учетных теорий, концепций, парадигм, принципов, что дает более богатую палитру для описания состояния учетной системы хозяйствующего субъекта, повышает уровень ее внутренней энтропии и вероятность ее перехода в качественно иное состояние (используя креативный учет в качестве драйвера этого перехода). Таким образом,

профессиональное суждение бухгалтера является одновременно и необходимым условием, и формой реализации метода моделирования как базового метода развития теории и методологии бухгалтерского учета.

Уровень теории бухгалтерского учета предполагает, что реализация профессионального суждения бухгалтера-исследователя обеспечивает приращение научного знания, заключающееся в построении и/или обосновании новых или развитии сформулированных понятий, идеальных моделей концепций и т.п., обогащении их новым содержанием, расширением возможностей их применения, преодолением имеющихся противоречий и т.п. посредством решения научно-исследовательских задач.

При этом бухгалтер, владеющий теоретической базой и методологией исследования, имеет возможность построения учетных моделей разного иерархического уровня для анализа требующих исследования задач, поиска альтернатив и критериев их оценки, построения решающего правила отбора и осуществления

выбора оптимального решения, а также его аргументации.

Принятое решение может обусловить в дальнейшем постановку и исследование совокупности новых задач, тем самым придавая импульс развитию теории бухгалтерского учета, более полной реализации ее описательных, объяснительных, обобщающих, прогностических и аксиологических функций. В этом смысле профессиональное суждение бухгалтера в контексте теории бухгалтерского учета допустимо рассматривать как инициатор поиска различных теоретических элементов, анализатор найденных элементов и последствий их использования, своеобразный фильтр элементов исходя из принятых бухгалтером-исследователем критериев фильтрации.

Таким образом, формирование представления о профессиональном суждении как о ментальной программе, реализация которой опирается на основы логики (с позиции статики) и теории принятия решений (с позиции динамики), обеспечивает развитие теории, методологии и практики бухгалтерского учета.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Mautz R. K. Accounting as a Social Science // *The Accounting Review*, 1963, April, pp. 317–325.
2. Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory. Accounting & Finance Working Paper 06/25, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 2006, 21 p.
3. Легенчук С. Ф. Развитие бухгалтерского учета как науки: *Periculum in mora* // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 21. С. 55–67.
4. Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. Thomson Learning, 2004, 598 p.
5. Cormona S., Ezzamel M., Gutierrez F. Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives // *Spanish Journal of Accounting History*, 2004, no. 1, pp. 24–53.
6. Haslam J. Whether critical research in accounting. University of South Australia. 2013, 19 p.
7. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
8. Godfrey J., Hodgson A., Tarca A., Hamilton J., Holmes S. Accounting Theory. 7<sup>th</sup> Edition, Australia, Wiley, 2010, 524 p.
9. McGee N. J. The balance of academic accounting Discourse: Between Scientific Objectivity and Professional Judgment. Wayne State University, 2000, 157 p.
10. Гуссерль Э. Логические исследования. Т. 1. СПб., 1909. 341 с.
11. Гуссерль Э. Логические исследования. Т. II (1) / пер. с нем. В. И. Молчанова. М.: Генозис; Дом интеллектуальной книги, 2001. 471 с.
12. Брильц О. А. Место и роль ментальных моделей в понимании // *Вестник Челябинского государственного университета. Философия. Социология. Культурология*. 2014. Вып. 32. № 11 (340). С. 126–129.
13. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. М.: Финансы и статистика, 1982. 144 с.

## REFERENCES

1. Mautz R.K. Accounting as a Social Science. *The Accounting Review*, 1963, April, pp. 317–325.
2. Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory. Accounting & Finance Working Paper 06/25. School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 2006, 21 p.
3. Legenchuk S.F. Accounting development as a science: periculum in mora. *International Accounting*, 2011, no. 21, pp. 55–67. (In Russ.).
4. Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. Tomson Learning, 2004, 598 p.
5. Cormona S., Ezzamel M., Gutierrez F. Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives. *Spanish Journal of Accounting History*, 2004, no. 1, pp. 24–53.
6. Haslam J. Whether critical research in accounting. University of South Australia. 2013, 19 p.
7. Hendriksen E. S., Van Breda M. F. Accounting Theory / By Edit. Y. V. Sokolov: translated from English. Moscow: Finansy i statistika, 1997, 576 p. (In Russ.).
8. Godfrey J.; Hodgson A.; Tarca A.; Hamilton J.; Holmes S. Accounting Theory. 7<sup>th</sup> Edition. Australia. Wiley; 2010, 524 p.
9. McGee N. J. The balance of academic accounting Discourse: Between Scientific Objectivity and Professional Judgment. Wayne State University. 2000, 157 p.
10. Husserl E. Logical Investigations. Vol. 1. St. Petersburg, 1909, 341 p. (In Russ.).
11. Husserl E. Logical Investigations. T Vol. II (1) / trans. from Deutsch V. I. Molchanov. Moscow: Genozis. Dom intellectual'noj knigi, 2001, 471 p. (In Russ.).
12. Bril'c O. A. The place and role of mental model in understanding. *Messenger of the Chelyabinsk State University. Philosophy. Sociology. Culturology*, 2014, iss. 32, no. 11 (340), pp. 126–129. (In Russ.).
13. Shaposhnikov A. A. Classification models in accounting. Moscow: Finances & Statistic, 1982, 144 p. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Яна Игоревна Устинова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», г. Новосибирск, Россия  
ustinova\_pr@mail.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Yana I. Ustinova** — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of Informing-Analyzing and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia  
ustinova\_pr@mail.ru