Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Ундов Антон Андреевич

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА К ОБОСНОВАНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В ПРОЦЕССЕ ПОДГОТОВКИ И РАСКРЫТИЯ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

5.2.3 Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель — Рожнова Ольга Владимировна,
доктор экономических наук, профессор

Москва - 2026

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 126-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 16 ноября 2026 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп.1, ауд. 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:
Председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор
Заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор
Заместитель председателя – Рожнова О.В., д.э.н., профессор
Ученый секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент

Члены диссертационного совета:
Башина О.Э., д.э.н., профессор
Бычкова С.М., д.э.н., профессор
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент
Ефимова О.В., д.э.н., профессор
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор
Королёв О.Г., д.э.н., доцент
Толмачев М.Н., д.э.н., профессор

Автореферат диссертации разослан 18 сентября 2026 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.121 У.Ю. Блинова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. В условиях высокой экономической неопределенности, появления новых объектов деятельности, развития бизнес-моделей и применяемых технологий как в сферах производства и торговли, так и в сфере информационного обеспечения бизнеса и государства требуется дальнейшее совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности для ее адаптации к реалиям XXI века. Одним из наиболее востребованных и в то же время недостаточно изученных направлений развития данной системы становится расширение практики применения профессионального суждения, которое выводит теоретико-методические основы учета и формирования бухгалтерской отчетности за рамки традиционного подхода. Разрозненность теоретико-методических представлений о профессиональном суждении, недостаточная разработанность вопросов его практического применения, а также связанные с ним риски, прежде всего риск субъективности, обусловливают необходимость предложения подхода к его обоснованию, позволяющему обеспечить доверие заинтересованных сторон к отчетной информации. Реализация данного подхода приобретает особую значимость в ситуациях отсутствия нормативно заданных правил (регуляторных правил) или их вариативности. После перехода на федеральные стандарты бухгалтерского учета данное требование приобрело особую актуальность, поскольку бухгалтер получил право самостоятельно определять обоснованные способы учета с целью более достоверного представления в отчетности финансового положения и результатов деятельности экономических субъектов.

«Свобода выбора», предоставляемая бухгалтеру, обусловливает необходимость принятия профессионального суждения на основе анализа возможных вариантов его действий и оценки их последствий. Решение этой задачи требует изучения значительного объема исходной информации, учета мнений/заключений компетентных специалистов и экспертов, а также применения методов прогнозирования, моделирования, цифровых технологий, риск-анализа для оценки последствий каждого из возможных вариантов. Также от бухгалтера требуется владение соответствующими компетенциями, подразумевающими:

знания не только в учетной области, но и во многих смежных областях в том числе в налогообложении, корпоративных финансах, принятии управленческих решений, основах права, экологии и так далее; а также использование критического мышления и следование кодексу этики профессиональных бухгалтеров. В связи с этим бухгалтеру необходимо определить целевую установку суждения, установить круг пользователей информации, сформировать структурированное обоснование суждения, а также выстроить последовательность действий по принятию профессионального решения и оценке его влияния на отчетность. Этот процесс следует рассматривать как один из процессов учетно-контрольной деятельности, направленный на пошаговое обоснование бухгалтером своего профессионального суждения. Данный процесс в каждом конкретном случае может иметь собственную специфику, в том числе отраслевую, временную, организационную и корпоративную. В настоящее время учетно-методическое обеспечение обоснования профессионального суждения остается ограниченным. Оно сводится преимущественно к использованию нормативно-методической базы бухгалтерского учета, а также отдельных рекомендаций, регламентирующих типовые профессиональные решения в отношении некоторых объектов учета. В ряде случаев существенное значение имеет личный профессиональный опыт бухгалтера, но он не является обязательным требованием в современных условиях, в отличие от понимания концептуальных основ подготовки отчетности и специфики деятельности организации. Тем не менее, бухгалтер должен знать ее историю с позиции ценности методических приемов, примененных для вынесения профессиональных бухгалтерских суждений по различным бизнес-аспектам. Однако в трудах российских и зарубежных исследователей методическая база обоснования суждений не получила достаточной степени разработки. Следствием этого является фрагментарный характер применения профессионального суждения в бухгалтерской практике, что затрудняет полноценную реализацию требований РСБУ и МСФО, а также снижает качество отчетной информации, представляемой заинтересованным пользователям. В связи с этим предложенный в диссертационном исследовании системный подход к формированию и обоснованию профессионального суждения бухгалтера приобретает

своевременность и значимость. Данный подход ориентирован на решение профессиональных задач с целью формирования достоверной отчетной информации. Его основой выступает взаимосвязь элементов профессионального суждения, функционирующих как единая система, позволяющая снижать риск искажения отчетности, а также риск манипулирования учетной информацией.

Актуальность исследования профессионального суждения бухгалтера подтверждается тем, что в концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом № 180 от 01.07.2004 Министерства финансов Российской Федерации, в качестве приоритетного направления совершенствования профессиональной подготовки кадров выделена необходимость «выработки навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита». Данное положение свидетельствует о признании на государственном уровне ключевой роли профессионального суждения в обеспечении качества учетной информации и формировании достоверной финансовой отчетности, что обусловливает необходимость углубленного научного исследования механизмов его подготовки, критериев оценки обоснованности и факторов, влияющих на его качество. В связи с этим результаты исследования приобретают особую важность для подготовки будущих бухгалтерских кадров, востребованных для работы в условиях построения эффективной экономики страны.

Кроме того, большую значимость приобретает исследование профессионального суждения бухгалтера также, как самостоятельной категории в связи с реализацией современной государственной политики в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В распоряжении Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2024 года № 3386-р «Основные направления государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года» в числе приоритетных задач совершенствования законодательного регулирования определено введение в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» понятия «профессиональное

суждение лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета» с определением его роли в разработке учетной политики экономического субъекта. Закрепление данной категории на законодательном уровне обусловливает необходимость формирования комплексной научно-методологической базы, раскрывающей сущность, принципы формирования и границы применения профессионального суждения, что обусловливает научную и практическую востребованность диссертационного исследования.

Все это определяет необходимость совершенствования теоретических положений, касающихся бухгалтерских суждений, и разработки методики их формирования на базе использования системного подхода для предоставления заинтересованным сторонам достоверной и уместной отчетной информации, являющейся необходимым условием для обеспечения обоснованности их решений, что, в свою очередь способствует повышению эффективности национальной экономики.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы определения и основной сущности профессионального суждения бухгалтера раскрыты в трудах Н.И. Голышевой, А.Р. Губайдуллиной, О.А. Давыдова, Е.И. Данякиной, Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, М.Г. Дружининой, И.В. Евстратовой, Е.В. Зиминой, Е.В. Казанниковой, М.А. Пугачевой, С.А. Рассказовой-Николаевой, О.В. Рожновой, Е.А. Смирновой, Н.А. Соколовой, Н.В. Ткачук, Я.В. Соколова, Я.И. Устиновой, О.А. Фроловой, И.Б. Цыреновой, А.А. Шапошникова, Е.А. Шевелевой, В.Г. Широбокова.

Аспекты применения профессионального суждения в учетных процессах отражены в работах Т.М. Алдаровой, П.П. Баранова, И.С. Бехтеревой, Н.И. Бондарчука, А.Н. Гомбоевой, Н.А. Каморджановой, Ю.С. Климашиной, Л.И. Куликовой, В.С. Левина, О.В. Рожновой, В.А. Ситниковой, Е.В. Саталкиной, Р.Ш. Тухватуллина, Т.В. Федосенко, А.П. Шабля.

Методология бухгалтерского суждения рассмотрена в трудах И.Д. Деминой, Е.Н. Домбровской, Ю.С. Ефимова, Т.В. Лесиной, В.А. Мацкевича, В.М. Мироненко, С.В. Пономаревой, З.С. Туякова, О.А. Фроловой, Я.И. Устиновой.

Исследование обоснования профессионального суждения бухгалтера

раскрыто также в трудах Е.В. Саталкиной, В.В. Христолюбовой.

Несмотря на существенный массив научных публикаций, посвященных проблематике профессионального суждения бухгалтера, критический анализ научной литературы свидетельствует о недостаточной концептуальной проработанности ряда фундаментальных аспектов данной категории, а именно:

– системы факторов, оказывающих влияние на процесс формирования профессионального суждения бухгалтера;

– целеполагания в контексте выработки профессионального суждения бухгалтера и его соотношения с качественными характеристиками учетной информации;

– типологии и форм представления профессиональных бухгалтерских суждений в системе учетно-аналитического обеспечения управленческих решений;

– методологической последовательности этапов формирования профессионального суждения бухгалтера и алгоритма его документирования;

– концептуальной взаимосвязи профессионального суждения бухгалтера с положениями смежных научных теорий и концепций бухгалтерского учета;

– систематизации риск-факторов, сопутствующих процессу формирования профессионального суждения, и механизмов их нивелирования;

– методического инструментария оценки обоснованности и внутреннего контроля качества сформированных бухгалтерских суждений;

– качественных параметров и критериев адекватности профессионального суждения бухгалтера требованиям нормативного регулирования;

– концептуальных основ и методических рекомендаций по формированию профессионального суждения бухгалтера с учетом отраслевой специфики деятельности экономических субъектов.

Таким образом, анализ степени научной разработанности проблемы позволяет констатировать наличие концептуального пробела в теоретико-методологическом обосновании механизма формирования профессионального суждения бухгалтера, что обусловило направления настоящего

диссертационного исследования и его вклад в развитие теории бухгалтерского учета.

Цель исследования заключается в разработке системного подхода к обоснованию профессионального суждения, предполагающего выделение значимых взаимосвязанных элементов в процессе его формирования с учетом возникающих при этом рисков. Реализация данного подхода направлена на повышение качества отчетной информации, необходимой различным группам заинтересованных пользователей.

Целевая направленность исследования обусловила постановку следующих **задач**:

– исследовать подходы к раскрытию сущности «профессионального суждения бухгалтера» и выработать авторский подход к его трактовке для предупреждения распространения ее неоднозначного восприятия в профессиональной среде, ведущего к коммуникационным барьерам, конфликтам, приводящим к ошибочным действиям и решениям бухгалтеров;

– отследить применение профессионального суждения в российских стандартах бухгалтерского учета и целесообразность его применения;

– выявить и сгруппировать факторы, влияющие на формирование профессионального суждения;

– определить элементы обоснования бухгалтерских суждений;

– охарактеризовать значение междисциплинарного подхода при подготовке бухгалтером профессионального суждения;

– описать базовую последовательность формирования суждений, которую можно применить для всех суждений вне зависимости от условий хозяйствования;

– выявить риски, которые могут возникнуть при формировании бухгалтерских суждений;

– определить качественные характеристики бухгалтерских суждений;

– предложить основные (базовые) рекомендации к формированию профессионального суждения бухгалтера и рекомендации к раскрытию суждений

бухгалтера в отчетной информации.

Объектом исследования является отчетная информация публичных компаний, составляемая по МСФО и РСБУ.

Предметом исследования является процесс формирования профессионального суждения бухгалтера.

Область исследования диссертации соответствует п. 11.1. «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета», п. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в разработке системного подхода к формированию и обоснованию профессионального суждения бухгалтера, рассматриваемого как целостный процесс принятия решений, влияющих на отчетную информацию экономического субъекта. В рамках данного подхода профессиональное суждение представлено как система взаимосвязанных элементов, включающая классификацию видов бухгалтерских суждений, группировку факторов, определяющих их формирование, элементы обоснования, алгоритм выработки решений, а также риски и способы их минимизации, что в совокупности обеспечивает повышение качества бухгалтерской отчетности.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии научных представлений о формировании профессионального суждения бухгалтера на основе системного подхода в условиях неопределенности экономической ситуации и других составляющих внешней и внутренней среды системы учета и отчетности. Полученные результаты расширяют методологическую и теоретическую базу бухгалтерского учета следующим путем:

– развития классификационных признаков профессиональных суждений и уточнения содержательных характеристик видов суждений в контексте современных требований бухгалтерских стандартов;

– формализации факторов, влияющих на процесс обоснования

профессионального суждения бухгалтера, что способствует углублению научного понимания механизмов принятия профессиональных решений в части представления и раскрытия отчетной информации;

– систематизации структуры обоснования выбора окончательного варианта решения, что обеспечивает более четкую логику его верификации.

Полученные результаты могут служить основой для дальнейших исследований в области методологии бухгалтерского учета, формирования учетной политики и повышения качества бухгалтерской, финансовой и корпоративной отчетности.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования предприятиями разработанных теоретических положений и методических рекомендаций для формирования системного подхода к обоснованию профессионального суждения бухгалтеров при подготовке и раскрытии отчетной информации.

Положения, выносимые на защиту:

– расширена классификация профессиональных суждений бухгалтера на основе введения новых актуальных классификационных признаков, обеспечивающих более полное отражение требований действующих стандартов бухгалтерского учета (степень влияния на отчетную информацию, уровень нормативной регламентации, степень субъективности/объективности, временной горизонт событий, уровень ответственности); для выделенных категорий предложены содержательные характеристики и типовые примеры суждений, что способствует повышению практической ценности классификации (С. 34-38);

– идентифицированы и формализованы ключевые факторы (нормативно-правовые, экономические, технологические, организационные, международные, социально-культурные, профессиональные и психологические), влияющие на процесс формирования профессионального суждения на основе эмпирических данных, что позволило повысить определенность учетных процессов и качество принимаемых профессиональных суждений (С. 62-69);

– уточнены и систематизированы структурные элементы содержания обоснования профессионального суждения бухгалтера, позволяющие обеспечить

прозрачность и аргументированность принятых решений (тезис, альтернативы для выбора, предпосылка для формирования суждения, подтверждающие документы, критерии для выбора, последствия выбора) (С. 80-83);

– разработана методика формирования профессионального суждения, основанная на системной интеграции базовых принципов (рациональности суждения, осмотрительности суждения, минимизации рисков вычисления, существенности и полноты процесса), пошагового алгоритма последовательных детализированных этапов, а также предложенного перечня рисков (когнитивные искажения, конфликт интересов, недостаток информации, неоднозначность стандартов, ресурсные ограничения, недостаток квалификации), связанных с формированием суждений (С. 101-108; 113-119).

Методология и методы исследования. Теоретико-методологическую базу исследования составили фундаментальные научные труды и концептуальные разработки отечественных ученых в области бухгалтерского учета, формирования профессионального суждения бухгалтера, влияния учетных решений на управленческие решения, а также вопросов раскрытия и детализации информации в бухгалтерской отчетности. Методологический инструментарий исследования включает комплекс общенаучных методов познания, таких как анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнительный анализ, метод кейс-исследования, экспертный опрос, научная абстракция и моделирование.

Информационная база исследования. Нормативную базу исследования составляют нормы федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», положения федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», российские стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита и международные стандарты внутреннего аудита.

В информационную базу входят материалы всероссийских и международных научно-практических конференций, а также научные публикации ученых по тематике исследования. В исследовании используются материалы годовых отчетов (финансовая и нефинансовая информация), отчетность российских публичных компаний, составленная по международным стандартам,

результаты экспертных опросов практикующих бухгалтеров, данные системного бухгалтерского и управленческого учета исследуемых компаний и т.д.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обеспечивается комплексным анализом выявленных закономерностей и эмпирических фактов на основе критического изучения российских и международных нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, систематизации отечественного и зарубежного опыта раскрытия информации, а также использования верифицированных данных из официальных источников, находящихся в открытом доступе, включая корпоративную отчетность, пресс-релизы и иные публичные материалы.

Основные результаты исследования опубликованы, апробированы в установленном порядке и получили одобрение на научно-практических конференциях: на 49-й Международной научно-практической онлайн-конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 21-22 октября 2021 г.); на IV Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра» (Москва, Финансовый университет, 23 октября 2021 г.); на 51-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 19-20 октября 2023 г.); на X Международной межвузовской научно-практической конференции «Развитие учета, контроля и анализа в условиях трансформации социально-экономических ориентиров экономики» (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 7 ноября 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на 52-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 23-24 октября 2024 г.); на XVI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2024 г.); на 53-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва,

МГУ имени М.В. Ломоносова, 22-23 октября 2025 г.); на XII Международной научно-практической конференции (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 13 ноября 2025 г.); на XVII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 11-12 декабря 2025 г.).

Материалы диссертации используются в практической деятельности ООО «ФинЭкспертиза», в частности, применяется разработанный алгоритм формирования профессионального суждения бухгалтера. Выводы и основные положения диссертации способствуют улучшению процесса консультаций по вопросам бухгалтерских суждений – контрагентов ООО «ФинЭкспертиза», которые формируют отчетность в соответствии с РСБУ и МСФО.

Предложенный системный подход к обоснованию профессионального суждения используется в работе ЮНИКОН АО, именно структура и элементы обоснования профессионального суждения, что способствует повышению прозрачности и последовательности учетных процессов в условиях неопределенности, а также обеспечивает документальную подкрепленность и позволяет минимизировать риски субъективных ошибок.

Материалы диссертации используются Кафедрой аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования опубликованы в 5 научных работах общим объемом 4,39 п.л. (весь объем авторский) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации определены целью, задачами и логической структурой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 141 наименование и 10 приложений. Текст диссертации изложен на 195 страницах, содержит 23 таблицы, 10 рисунков и 1 формулу.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования разработаны и научно обоснованы следующие научные результаты:

1) Расширена классификация профессиональных суждений бухгалтера на основе введения новых актуальных классификационных признаков, обеспечивающих более полное отражение требований действующих стандартов бухгалтерского учета (степень влияния на отчетную информацию, уровень нормативной регламентации, степень субъективности/объективности, временной горизонт событий, уровень ответственности); для выделенных категорий предложены содержательные характеристики и типовые примеры суждений, что способствует повышению практической ценности классификации.

Существующие подходы к классификации профессиональных суждений либо фрагментарны, либо рассматривают суждения бухгалтера за пределами учетно-контрольных процессов, либо сосредоточены на отдельных аспектах учетного процесса, что не в полной мере соответствует современным требованиям к ведению учета в организации. В условиях перехода к практико-ориентированным учетным стандартам (переход от ПБУ к ФСБУ), усилении роли оценочных значений и расширения раскрытия отчетной информации возрастает степень значимости профессионального суждения бухгалтера при составлении отчетной информации и построении учетно-контрольных процессов. Более того бухгалтер активно использует внешнюю информацию, например, данные о ценах активного рынка, валютные курсы и учетные цены драгоценных металлов, процентные ставки, прогнозные данные, отчеты оценщиков или актуариев, экологические данные и т.д. При работе с таким огромным количеством информационных данных бухгалтер вырабатывает собственное суждение и такое суждение учитывает множество факторов.

В связи с этим возникает необходимость в создании универсальной классификации суждений, представленной в таблице 1, которая бы системно

охватывала все аспекты учетных процессов и бухгалтерской работы в условиях неопределенности. Каждое сформированное суждение имеет индивидуальную специфику, источники данных, последствие на построение учета и т.д.

Таблица 1 – Классификация профессиональных суждений бухгалтера

Классификационный признак	Тип суждения
По степени влияния на отчетную информацию	– критическое – операционное – информационное – экологичное
По уровню нормативной регламентации	– жестко детерминированное – дискреционное
По степени субъективности/объективности	– количественно верифицируемое – качественно обоснованное
По временному горизонту последствий	– текущее – стратегическое
По уровню ответственности	– индивидуальное – коллегиальное

Источник: разработано автором.

Предложенная классификация обладает высокой практической ценностью для организации системы внутреннего контроля и управления рисками искажения отчетности. Классификация создает методологическую основу для разработки регламентов документирования профессиональных суждений с учетом их критичности и степени влияния на отчетность. Для внешних проверяющих аудиторов данная систематизация является инструментом идентификации областей повышенного риска и планирования процедур проверки наиболее значимых суждений. Кроме того, классификация способствует развитию профессиональной компетентности бухгалтеров, поскольку формирует понимание многоаспектности принимаемых решений и их последствий для финансовой отчетности, что в конечном итоге повышает качество и достоверность учетной информации.

2) Идентифицированы и формализованы ключевые факторы (нормативно-правовые, экономические, технологические, организационные, международные, социально-культурные, профессиональные и психологические), влияющие на процесс формирования профессионального суждения на основе эмпирических данных, что позволило повысить

определенность учетных процессов и качество принимаемых профессиональных суждений.

В условиях возрастающей сложности бизнес-процессов, перехода к МСФО и цифровизации учета, бухгалтер сталкивается с множественными, часто противоречивыми факторами, которые необходимо учитывать одновременно. Эти предпосылки могут привести к субъективизму, непоследовательности суждений и снижению достоверности финансовой информации. Для этого определены и сгруппированы детерминанты, влияющие на работу бухгалтера, выраженные в группировке факторов, которые отражены в таблице 2.

Таблица 2 – Факторы, влияющие на процесс формирования профессионального суждения бухгалтера

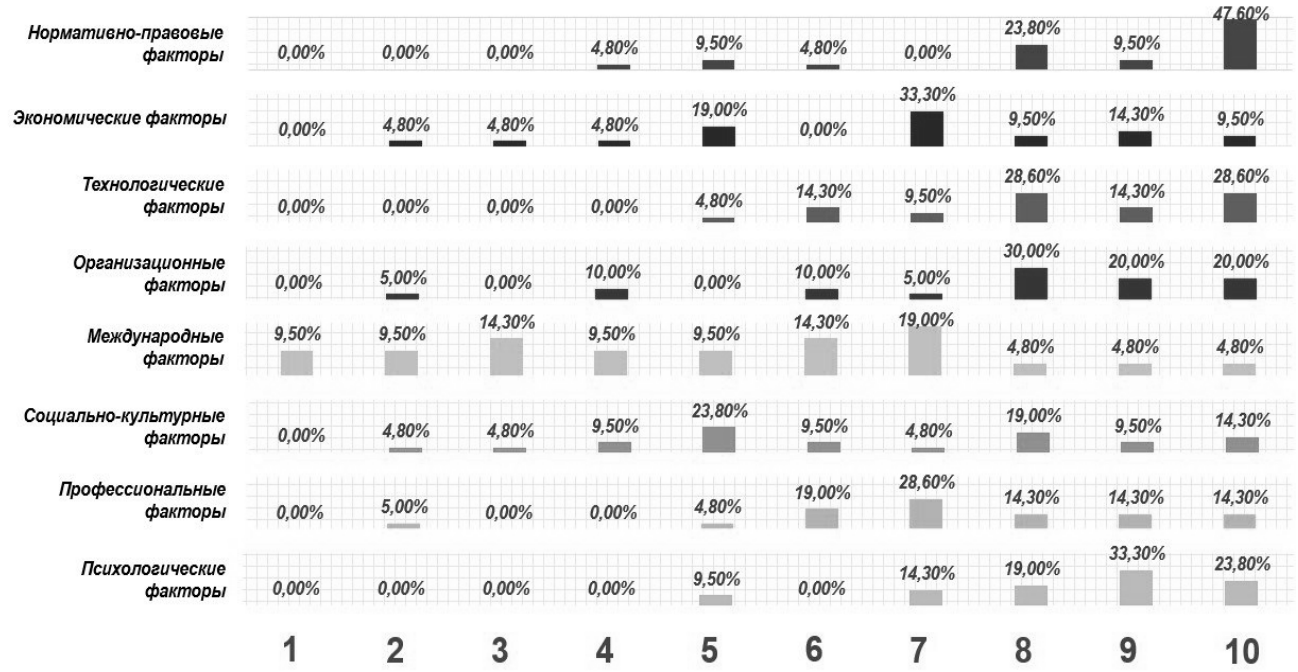
Группа факторов	Примеры факторов
1	2
Нормативно-правовые факторы	Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» Налоговый кодекс Российской Федерации Гражданский кодекс Российской Федерации Российские стандарты бухгалтерского учета
Экономические факторы	Общее состояние экономики страны Налоговая система Российской Федерации Индексы-дефляторы Колебания валютных и учетных курсов
Технологические факторы	Системы автоматизации бухгалтерского учета Электронный документооборот Облачные информационные системы Информационная безопасность Защита учетных данных
Организационные факторы	Размер, структура и сфера деятельности Организационно-правовая форма организации Управленческая, экономическая, учетная и налоговая политики Уровень квалификации бухгалтерского персонала
Международные факторы	Составление отчетности по МСФО Зарубежные контрагенты Международные рынки Зарубежные налоговые системы
Социально-культурные факторы	Этические нормы и принципы бухгалтерской профессии Доверие к профессии бухгалтера Запросы стейкхолдеров Коммуникация бухгалтера с экспертами внутри организации
Профессиональные факторы	Образование и опыт бухгалтера Опыт работы в сфере учета Понимание бизнес-процессов в организации Участие в профессиональных сообществах

Продолжение таблицы 2

1	2
Поведенческие или психологические факторы	Когнитивное искажение Эмоциональная устойчивость Влияние руководства и отношение с подчиненными Принципиальность и независимость

Источник: разработано автором.

По результатам опроса практикующих бухгалтеров сформирована иерархия факторов влияющих на суждения бухгалтеров. Результаты опроса отражены на рисунке 1. Значительное влияние оказывают группы нормативно-правовых, технологических, психологических и организационных факторов. Среднее воздействие характерно для групп профессиональных, экономических и социально-культурных факторов. Влияние группы международных факторов на формирование профессионального суждения бухгалтера незначительное. Таким образом, сформирована система факторов, которая должна быть интегрирована в процесс формирования суждений.



Источник: разработано автором.

Рисунок 1 – Результаты опроса об оценке влияния факторов на профессиональное суждение бухгалтера

Предлагаемая группировка факторов обладает комплексным характером и универсальностью использования, что составляет ее научную и практическую

значимость. Универсальность группировки заключается в ее применимости к различным типам экономических субъектов независимо от размера, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Практическая полезность проявляется в возможности использования классификации для диагностики качества суждений, выявления «узких мест» в компетенциях бухгалтеров, разработки программ профессионального развития и обоснованности учетных решений. Предложенная систематизация, создает основу для дальнейших эмпирических исследований между группами факторов и может быть адаптирована для анализа суждений в смежных областях финансово-экономической деятельности.

3) Уточнены и систематизированы структурные элементы содержания обоснования профессионального суждения бухгалтера, позволяющие обеспечить прозрачность и аргументированность принятых решений (тезис, альтернативы для выбора, предпосылка для формирования суждения, подтверждающие документы, критерии для выбора, последствия выбора).

Выделение структурных элементов обоснования профессионального суждения бухгалтера обусловлено необходимостью формализации процесса принятия профессиональных решений в условиях неопределенности и множественности допустимых вариантов учета. Профессиональное суждение бухгалтера не является свободным процессом и его целесообразно формировать в определенных ограничениях. Отсутствие структуры обоснования приводит к хаотичному и интуитивному подходу к формированию суждений, затрудняет их последующую проверку и создает риски необоснованности выбора. Более того, возникает риск манипуляции бухгалтерскими суждениями для получения «креативных» результатов хозяйственной деятельности организаций.

Для решения этой задачи предложена структура и элементы обоснования, которые позволят трансформировать процесс формирования суждения из непрозрачного действия в четко структурированный, последовательный и понятный процесс, отраженный в таблице 3. Единообразная структура элементов обоснования формирует универсальный язык профессионального взаимодействия

между бухгалтерами, внутренними и внешними аудиторами, контроллерами и другими пользователями отчетной информации, снижая информационную асимметрию. Процесс обоснования является частью системного подхода при формировании суждения. Встроенные контрольные процедуры и последующая проверка повышают надежность отчетных показателей. Такой подход облегчает аудиторскую проверку, поскольку позволяет связать суждения с конкретными доказательствами и продемонстрировать соблюдение требований учетных стандартов в части разработки обоснованных способов учета.

Таблица 3 – Элементы обоснования профессионального суждения

Элемент обоснования	Описание элемента	Полезность
1	2	3
Тезис	Формулировка основного утверждения или позиции бухгалтера в части вопроса для формирования суждения	позволяет однозначно идентифицировать область применения суждения; позволяет сфокусировать контрольные процедуры на ключевых аспектах принятого решения
Альтернативы для выбора	Совокупность допустимых или возможных способов учета, предусмотренных стандартами	позволяет системе внутреннего контроля оценить полноту анализа позволяет убедиться в том, что рассмотрены все релевантные варианты; способствует выявлению потенциальных рисков необоснованного выбора и манипулирования показателями отчетности
Предпосылка для формирования суждения	Условия, обстоятельства, допущения, на основании которых будет формироваться суждение	позволяет обеспечить понимание контекста и логики принятия решения; позволяет оценить адекватность исходных допущений; позволяет выявить искажения, возникающие из-за неверной оценки исходных условий
Первичные подтверждающие документы	Документы, служащие основанием для формирования суждения	позволяет создать прозрачную и проверяемую доказательную базу сформированного суждения; позволяет оценить достаточность и надежность доказательств
Критерий для выбора	Обстоятельство, на основании которого осуществляется выбор конкретной альтернативы из множества доступных вариантов	позволяет обеспечить объективность и последовательность контрольных процедур; позволяет выявить предвзятость или необоснованный субъективизм в формировании суждения

Продолжение таблицы 3

1	2	3
Последствия выбора	Описание того, каким образом сформированное суждение способно повлиять на показатели финансовой отчетности	позволяет оценить существенность бухгалтерского суждения; позволяет обеспечить мониторинг последствий в последующих отчетных периодах

Источник: разработано автором.

Предложенная структура обоснования бухгалтерского суждения является доказательной базой того, что бухгалтер соблюдает этические нормы учетной профессии и добросовестно выполняет свои профессиональные обязанности. Кроме того, подход позволяет сформировать методологическую базу для развития бухгалтерских программ повышения квалификации, также его целесообразно включить в рабочие программы дисциплин для обучающихся бухгалтерской профессии.

Практическая значимость выделения структурных элементов обоснования профессионального суждения заключается в создании инструментария для повышения качества и надежности отчетной информации. Для бухгалтеров предложенная структура послужит методологическим ориентиром при работе в условиях неопределенности. Для системы внутреннего контроля структурированное обоснование создаст прочную основу для оценки качества сформированных суждений и способствует своевременному выявлению отклонений от установленных принципов и стандартов. Для внешних аудиторов такая структура позволит получать формализованную доказательную базу для оценки обоснованности бухгалтерских суждений.

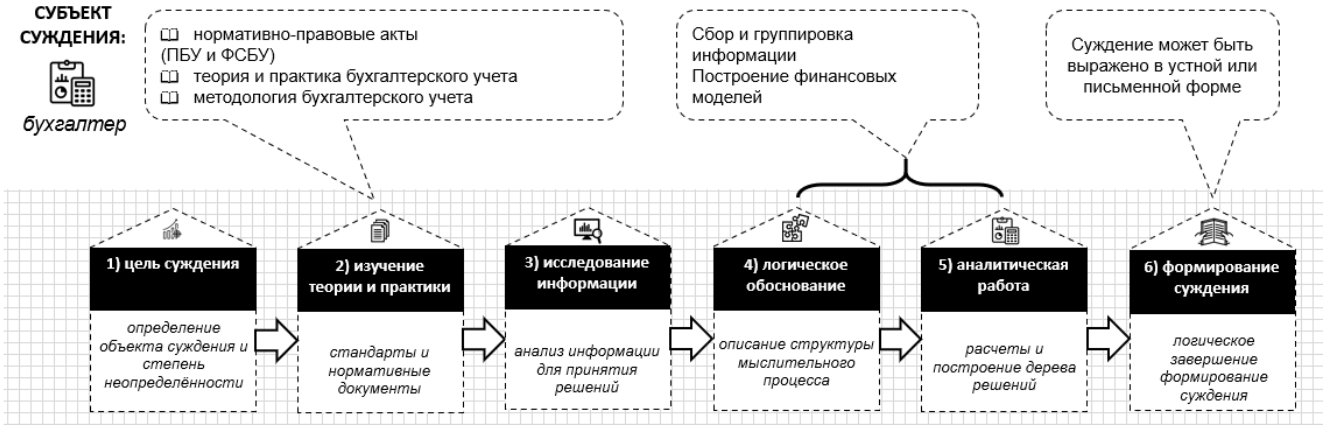
Процесс формирования профессионального суждения бухгалтера рассмотрен в рамках междисциплинарного подхода. Реализация этого подхода означает применение в процессе формирования суждения теории полезности, теории принятия рисков, теории принятия управленческих решений, теории поведенческих финансов, теории перспектив. Применяя основы перечисленных теорий, бухгалтер будет подходить к процессу суждения более комплексно, что еще раз отражает системный подход к обоснованию суждений.

4) Разработана методика формирования профессионального суждения, основанная на системной интеграции базовых принципов (рациональности суждения, осмотрительности суждения, минимизации рисков вычисления, существенности и полноты процесса), пошагового алгоритма последовательных детализированных этапов, а также предложенного перечня рисков (когнитивные искажения, конфликт интересов, недостаток информации, неоднозначность стандартов, ресурсные ограничения, недостаток квалификации), связанных с формированием суждений.

Формирование профессионального суждения бухгалтера представляет собой сложный, комплексный (многофакторный), интеллектуальный процесс, требующий систематизированного подхода для обеспечения составления достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Базовые принципы необходимы для создания единой концептуальной основы, которая определяет границы и обеспечивает соблюдение этических норм и профессиональных стандартов. Предложены такие принципы как:

- принцип рациональности суждения;
- принцип осмотрительности суждения;
- принцип минимизации рисков вычисления;
- принцип существенности;
- принцип полноты процесса.

Пошаговый алгоритм позволяет структурировать мыслительный процесс и обеспечить последовательность действий специалиста при анализе неоднозначных окружающих обстоятельств или факторов. Предложенный алгоритм представлен на рисунке 2. Перечень рисков позволит предупредить потенциальные ошибки суждения, что позволит повысить качество и надежность сформированных суждений. В совокупности эти три компонента создают целостную систему принятия профессиональных решений.



Источник: составлено автором.
Рисунок 2 – Алгоритм формирования профессионального суждения бухгалтера

Разработанный алгоритм представляет собой линейную систему и включает шесть последовательных этапов. Каждый этап детализирован с указанием конкретных действий, источников информации и критериев качества, что обеспечивает системность, обоснованность и прозрачность процесса формирования профессионального суждения с минимизацией рисков. В качестве целевых установок профессионального суждения бухгалтера определены:

а) формирование оценочных значений;

а) разработка учетной политики;

б) самостоятельная разработка обоснованного способа учета;

в) определение объема отчетной информации к раскрытию.

Однако, процесс формирования бухгалтерского суждения неизбежно сопряжен с множественными факторами неопределенности, каждый из которых потенциально способен исказить отчетную информацию. Систематизация и структурирование таких рисков является важным элементом методологического обеспечения, позволяющим трансформировать абстрактную угрозу искажения информации в конкретный перечень идентифицируемых и управляемых факторов. В таблице 4 представлен перечень основополагающих рисков, которые сопряжены с процессом формирования суждения бухгалтера. Выделение специфических категорий рисков может создать основу для разработки адресных мер и контрольных процедур, соответствующих природе каждого вида угрозы.

Таблица 4 – Перечень рисков, которые могут возникнуть при формировании профессионального суждения бухгалтера.

Риск	Метод минимизации
Когнитивные искажения	Чек-листы процедур по внутреннему контролю
Конфликт интересов	Этические и корпоративные кодексы
Недостаток информации	Альтернативные данные, сценарный анализ
Неоднозначность стандартов	Внутренние методические рекомендации, профессиональные корпоративные совещания
Ресурсные ограничения	Планирование, делегирование задач, разграничений полномочий и т.д.
Недостаток квалификации	Обучение, наставничество и корпоративная база знаний

Источник: составлено автором.

Универсальность предложенной методики заключается в ее применимости к широкому спектру профессиональных ситуаций, требующих экспертной оценки, независимо от специфики конкретной задачи или отраслевого контекста. Методика может адаптироваться к различным уровням сложности принимаемых решений, сохраняя при этом последовательность этапов. Практическая полезность методики системного подхода проявляется в воспроизводимости профессиональных суждений при высокой степени изменчивости факторов, а также создаст основы для обучения нового поколения молодых специалистов.

III Заключение

По итогам проведенного исследования разработаны основы системного подхода к формированию профессионального суждения бухгалтера. Данный многофакторный и комплексный подход заключается в том, что по ходу процесса формирования профессионального суждения бухгалтеру необходимо учитывать множество детерминант, следовать единой базовой последовательности формирования бухгалтерских суждений, предусмотреть возможные отклонения и допущения, а также раскрыть области, в которых осуществлялось формирование суждений.

Постоянно изменяющаяся окружающая экономическая среда, условия хозяйствования, требующие применения индивидуализации учетных правил, методик и анализа больших объемов информации, получения консультаций

профильных специалистов различных наук и практик, требуют системного подхода к решению профессиональных бухгалтерских задач, прежде всего, в части разработки профессиональных суждений.

В работе проанализированы российские стандарты бухгалтерского учета, разрешающие самостоятельное формирование обоснованных способов учета, что является важной предпосылкой для развития профессионального суждения.

В процессе исследования были использованы результаты экспертных опросов о применении суждений практикующими бухгалтерами. Анализ их мнений позволил обосновать необходимость разработки методических основ решения профессиональных бухгалтерских задач в условиях неопределенности.

Результаты, полученные в диссертации, могут быть применены в российских организациях, методологическими службами по бухгалтерскому учету, консалтинговыми бухгалтерскими организациями и аудиторскими организациями в целях составления достоверной бухгалтерской отчетности.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

Публикации в рецензируемых научных изданиях;
определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. Ундов, А.А. Исторические аспекты формирования бухгалтерского суждения / А.А. Ундов // Аудитор. – 2023. – № 7. Том 9. – С. 42-50. – ISSN 1998-0701.

2. Ундов, А. А. Факторы, влияющие на формирование профессионального суждения бухгалтера / А.А. Ундов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – № 5. – С. 7-12. – ISSN 2308-9407.

3. Ундов, А.А. Обоснование бухгалтерского суждения в рамках хозяйственной деятельности экономического субъекта / А.А. Ундов // Аудиторские ведомости. – 2025. – № 1. – С. 23-30. – ISSN 2782-3903. – Текст : электронный. – DOI 10.24412/1727-8058-2025-1-23-30. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/obosnovanie-buhgalterskogo-suzhdeniya-v-ramkah-

hozyaystvennoy-deyatelnosti-ekonomicheskogo-subekta (дата обращения: 21.05.2026).

4. Ундов, А.А. Концептуальная модель профессионального суждения бухгалтера / А.А. Ундов // Учет и контроль. – 2025. – № 2. – С. 47-56. – ISSN 2415-7783. – Текст : электронный. – DOI 10.36871/u.i.k.2025.02.01.006. – URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=80489548 (дата обращения: 21.05.2026).

5. Ундов, А.А. Классификационные признаки профессиональных суждений бухгалтера / А.А. Ундов // Научно-практический, теоретический журнал Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – № 12. Том 11. – С. 168-175. – ISSN 2308-927X. – Текст : электронный. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.12.11.020. – URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=88969892 (дата обращения: 21.05.2026).