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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

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

Москва – 2026

Оглавление

Введение ……..…4
Глава 1 Роль профессионального суждения бухгалтера как элемента системы бухгалтерского учета……..17
1.1 Семантика понятия профессионального суждения и его классификация …….……..….17
1.2 Профессиональное суждение бухгалтера в спиральной последовательности «экономика – отчетность – экономика»……..…….39
1.3 Факторы, определяющие организацию процесса профессионального суждения……..…59
Глава 2 Применение системного подхода в отношении обоснования профессионального суждения…….....72
2.1 Элементы обоснования профессионального суждения, их целевое соотношение в условиях меняющихся обстоятельств…….72
2.2 Способы получения синергетического эффекта от активации взаимосвязей учетных и иных наук в процессе подготовки профессионального суждения……..……83
2.3 Базовая последовательность формирования профессионального суждения……..…...97
Глава 3 Реализация системного подхода к обоснованию профессионального суждения ……....110
3.1 Риски, связанные с обоснованием профессионального суждения, их значение и методы минимизации……...……..110
3.2 Фундаментальные качественные характеристики профессионального суждения, детерминирующие эффективность его формирования в практике отчитывающихся субъектов…….....120
3.3 Базовые основы и рекомендации по формированию профессионального суждения бухгалтера……..…128
Заключение……...……....145

Список литературы……..….147
Приложение А Основные ошибки в суждении……...…168
Приложение Б Вопросы для опроса практикующих бухгалтеров о факторах, влияющих на бухгалтерское суждение ……..……169
Приложение В Чек-лист «Минимизация рисков когнитивных искажений при формировании профессионального суждения бухгалтера»……..……170
Приложение Г Пример формирования профессионального суждения бухгалтера в части определения срока полезного использования объекта основных средств ……..172
Приложение Д Пример формирования профессионального суждения бухгалтера в части формирования оценочного резерва по судебным разбирательствам…….175
Приложение Е Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета производственных организаций……...178
Приложение Ж Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета организаций, оказывающих услуги…….……182
Приложение И Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета организаций, занимающихся торговлей……186
Приложение К Концептуальный проект стандарта ФСБУ «Профессиональное суждение бухгалтера»……190
Приложение Л Дополнения к профессиональному стандарту «Бухгалтер»……194

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях высокой экономической неопределенности, возникновения новых объектов учета и видов 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 её 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, позволяющего 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 объёма исходной информации, учета мнений и 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 её 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 так же, 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 настоящего 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 Я.В. Соколова, О.В. Рожновой, Е.А. Смирновой, Я.И. Устиновой, А.Р. Губайдуллиной, Е.В. Казанниковой, Е.А. Шевелевой, Н.В. Ткачук, О.А. Давыдова, О.А. Фроловой, Е.В. Зиминой, О.А. Фроловой, Е.И. Данякиной, М.Г. Дружининой, И.Б. Цыреновой, Н.И. Голышевой,

Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, Н.А. Соколовой, М.А. Пугачевой, И.В. Евстратовой, Е.А. Смирновой, А.А. Шапошникова, В.Г. Широбокова, С.А. Рассказовой-Николаевой.

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

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

Исследование обоснования профессионального суждения бухгалтера раскрыто также в трудах В.В. Христолюбовой, Е.В. Саталкиной.

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 диссертационного 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 являются 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 образом:

– 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 формирования профессионального суждения бухгалтера, принятия учетных решений, 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 публичных компаний, составленная по международным

стандартам, а также результаты экспертных опросов практикующих бухгалтеров.

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» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к цифровой экономике» (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» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики» (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» под девизом «От юбилея учителя (115 лет со дня рождения С.Б. Барнгольц) к юбилею

Университета (105 лет)» на тему: «Учетно-контрольная экосистема современного бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на 52-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 23-24 октября 2024 г.); на XVI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Этапы развития экономического анализа и контроля: от организаций к экосистеме национального хозяйства» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2024 г.); на 53-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 22-23 октября 2025 г.); на XII Международной научно-практической конференции на тему «Контроллер, аналитик, бухгалтер: цифровая трансформация и новые роли» (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 13 ноября 2025 г.); на XVII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему: «Современные методы оценки возможностей развития экономических систем: учетно-контрольные и аналитические аспекты» (Москва, Финансовый университет, 11-12 декабря 2025 г.).

Материалы диссертации используются в практической деятельности отдела бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», оказывающей аудиторско-консалтинговые услуги российским организациям. В частности, применяются 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 элементов и обоснование 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 (продвинутый уровень)».

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 объём авторский) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объём 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.

Глава 1

Роль профессионального суждения бухгалтера как элемента системы бухгалтерского учета

1.1 Семантика понятия профессионального суждения и его классификация

Окружающий нас мир стремительно изменяется: развиваются искусственный интеллект, технологии блокчейна, инновации в производстве товаров народного потребления, автоматизация бизнес-процессов и цифровая информация. Все эти вещи облегчают жизнь современного человека, и производители, конкурируя друг с другом, предлагают новые способы экономичного и экологического производства. Социально-экономическое развитие общества диктует новые условия для адаптации и конкуренции экономических субъектов.

Для успешной адаптации к быстро меняющимся условиям организациям целесообразно формировать финансовые планы или бизнес-модели. Под определением «бизнес-модель» следует понимать «описание способов создания ценности для потребителей, привлечения этих потребителей, сбыта им продукции и получения прибыли» [21, с. 29]. Такая модель представляет собой приближенное описание того, как формируется или генерируется прибыль организации. Однако, сложно отразить всю совокупность факторов, которые генерируют финансовый результат организации.

Если взглянуть на систему бухгалтерского учета как на общую картину финансового положения организации, то заинтересованные лица также смогут понять за счёт чего формируется прибыль и какие результаты достигнуты за отчетный период. Например, в бухгалтерском балансе отражается всё имущество организации, в отчете о финансовых результатах отражается цепочка формирования чистой прибыли, в текстовых пояснениях отражается

существенная информация о деятельности организации и другие аспекты. Это свидетельствует о тесной и полезной взаимосвязи бизнес-моделирования и бухгалтерского учета.

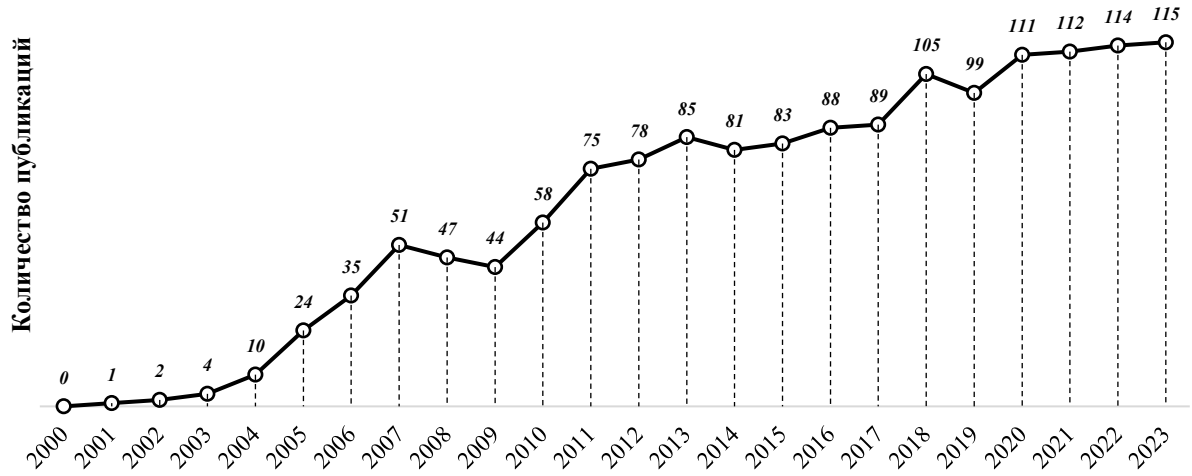
Однако не менее важны социальная и экологическая стороны деятельности организации. В нашей стране уже давно остро стоит вопрос об экологической и социальной ответственности организаций [99]. Для повышения доверия пользователей отчетной информации к организации необходимо раскрывать нефинансовую информацию: экологические обязательства и расходы, социальные расходы и поддержка, социальные инвестиции и другую существенную информацию. Для выполнения этой задачи формируется ESG-отчетность, которая не регламентируется стандартами бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет раскрывает стоимостные и количественные показатели, а ESG-отчетность является дополнением к такой информации.

Наша страна обладает практически безграничными природными ресурсами, и это является ключевым фактором для экономического роста нашей страны. Однако, для привлечения нового объема инвестиций потенциальному инвестору необходимо знать каким образом организация распоряжается природными ресурсами и как хозяйственная деятельность организации влияет на экологию. Таким образом экономические субъекты начинают задумываться о том какой след они оставляют на окружающей среде с позиции заботы о будущих поколениях. Всё это реализуется в рамках ESG-повестки и корпоративной социальной ответственности.

«ESG представляет собой набор характеристик, по которым можно оценить экологическое, социальное и корпоративное поведение бизнеса» [115, с. 34]. Эта концепция представляет собой выбор такой стратегии, которая предполагает минимизацию отходов производства, обеспечение достойных условий труда, охрану здоровья и транспарентность информации. Тем самым, инвестор, выделяя ресурсы для развития организации будет уверен в том, что его инвестиции будут использованы с пользой не только для экономической

выгоды, а ещё и с пользой для окружающего мира. В таком информационном представлении роль бухгалтера также имеет решающее значение – именно он достаточно хорошо знает оперативное состояние хозяйственной деятельности организации.

Под корпоративной социальной ответственностью принято понимать «систему последовательных экономических, экологических и социальных мероприятий компании, реализуемых на основе постоянного взаимодействия с заинтересованными сторонами и направленных на снижение нефинансовых рисков, долгосрочное улучшение имиджа и деловой репутации компании, а также на рост капитализации и конкурентоспособности, обеспечивающих прибыльность и устойчивое развитие предприятия» [14, с. 13]. Одним из инструментов для развития корпоративной социальной ответственности является формирование корпоративной нефинансовой отчетности. Динамика публикаций нефинансовой отчетности с каждым годом только увеличивается, что проиллюстрировано на рисунке 1. Однако на данный момент не существует единого подхода к формированию такой отчетности и составление такой отчетности может являться предметом профессионального суждения бухгалтера.



Источник: составлено автором на основе данных общероссийской организации «Российский союз промышленников и предпринимателей» [64].

Рисунок 1 – Динамика публикаций нефинансовых отчетов российскими компаниями, 2000-2023 гг.

Цель нефинансовой отчетности – это дополнение к финансовой отчетности для подробного представления о перспективах организации. Такая отчетность демонстрирует экономическую, социальную и экологическую самооценку организации, тем самым реализовывая свои конкурентные преимущества. Например, к таким отчетам можно отнести:

- отчет в области устойчивого развития;
- отчет по вопросам безопасности, экологии, социальным вопросам;
- отчет в области корпоративной гражданской позиции;
- отчет в области корпоративной социальной ответственности;
- отчет по работе с местными сообществами и экологии [4, с. 216].

Российский бухгалтерский учет, являясь неотъемлемой частью новой экономики, также перенимает изменения и адаптируется под новые реалии современного мира. На сегодняшний день появляются новые федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее ПБУ и ФСБУ), которые схожи с международными (далее МСФО) и бухгалтеру дается право самостоятельно формировать свою систему учета. При этом бухгалтер должен преследовать главную цель учета – достоверное и правдивое отражение финансового состояния организации [72]. Такой подход к организации бухгалтерского учета помогает адаптироваться под современные условия экономики, интересы заинтересованных групп пользователей отчетности, новые виды ответственности и другие внешние аспекты. Тем самым бухгалтер становится более значимой фигурой при управлении организацией, а бухгалтерский учет становится весьма значительной деятельностью.

Однако одним из основных отличий российских стандартов от международных заключается в подходе к регулированию. Российские бухгалтерские стандарты строго регламентируют способы ведения учета, а международные в основном отражают концепции и принципы составления финансовой отчетности. В МСФО активно применяется суждение бухгалтера, которое опирается на концептуальные основы и качественные характеристики при составлении отчетности [10].

Кроме законодательства, стандартов, концепций и принципов, на суждение бухгалтера влияют и другие факторы. Такое влияние было исследовано в позитивной теории учета, которая сформировалась в конце 70-х годов XX века. В 1978 г. американские ученые Росс Уоттс и Джерольд Циммерман стали авторами работы «К позитивной теории определения стандартов бухгалтерского учета», за что получили награды от Американского института сертифицированных бухгалтеров и премии от Американской ассоциации бухгалтеров в 2004 году [31].

Основные тезисы из работы американских ученых:

1) вмешательство в бухгалтерский учет может привести к изменению инвестиционных и производственных решений экономического субъекта;

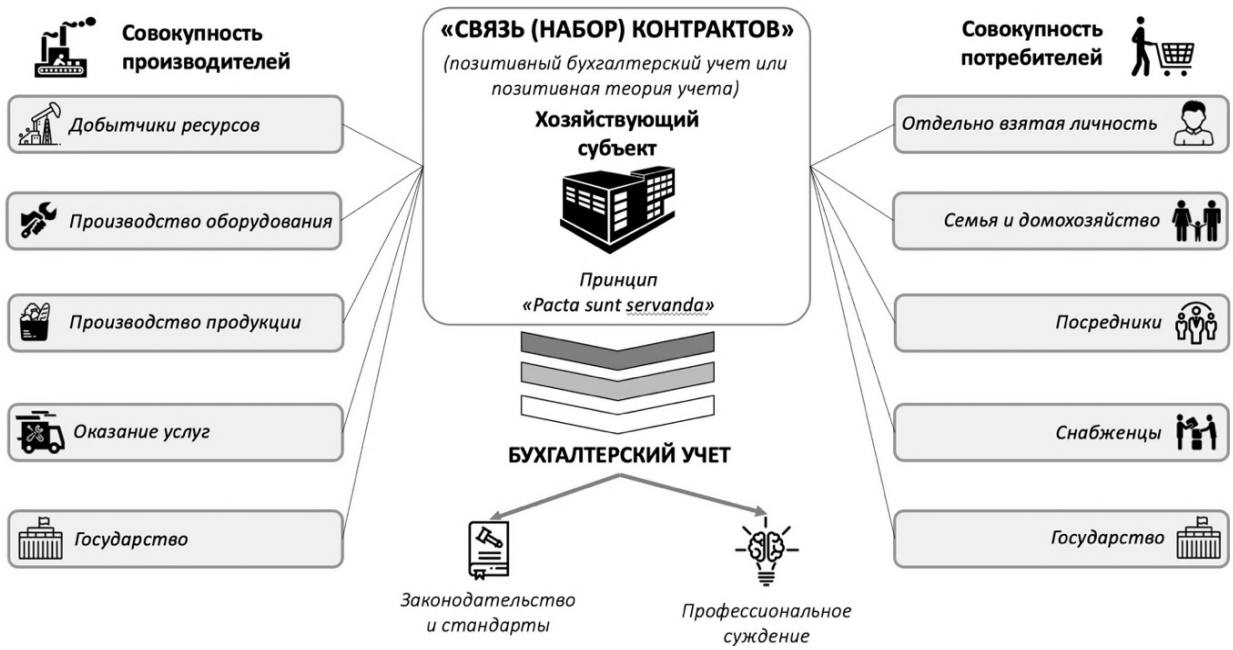
2) налаживание бухгалтерского учета в смешанной экономике продолжает сталкиваться с лоббированием, пока бухгалтерские стандарты оказывают влияние на будущие денежные потоки корпораций [139];

3) доминирующая функция теории бухгалтерского учета становится инструментом для удовлетворения потребностей, сформированных в рамках политических процессов, что ведет к нормативной теории учета;

4) теоретические основы бухгалтерского учета играли роль в формировании содержания финансовой отчетности, однако их влияние оказалось другим и их использование становилось предвзятым [138].

Позитивная теория учета изучает причины и факторы выбора одного или другого способа учета. Новая парадигма учета позволяет по-новому взглянуть на учет организации и поведенческие аспекты при ведении учета, и бухгалтер стремится максимизировать собственные потребности (премии, размер предприятия, структура капитала) [129]. С появлением этой научной теории учета были обнаружены новые направления для научных исследований. Согласно теории позитивного учета любой хозяйствующий субъект представляет собой набор (связь) контрактов между производителями и потребителями – заинтересованными сторонами. Схематично теория позитивного учета проиллюстрирована на рисунке 2. В соответствии с

Венской Конвенцией о праве международных договоров существует норма «*pacta sunt servanda»* закрепляет обязанность сторон соблюдать заключенные и действующие договоры, исполняя их добросовестно. Одним из основных инструментов для надежного исполнения договорных обязательств является бухгалтерский учет (в широком смысле этого слова). Ведение бухгалтерского учета должно опираться на государственное регулирование и самостоятельное ведение учета, путем формирования собственного суждения. В этом контексте бухгалтер принимает к учету все обязательства, связанные с договором, и косвенно участвует в распределении ресурсов организации при выполнении обязательств.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Экономический субъект с точки зрения позитивной теории учета

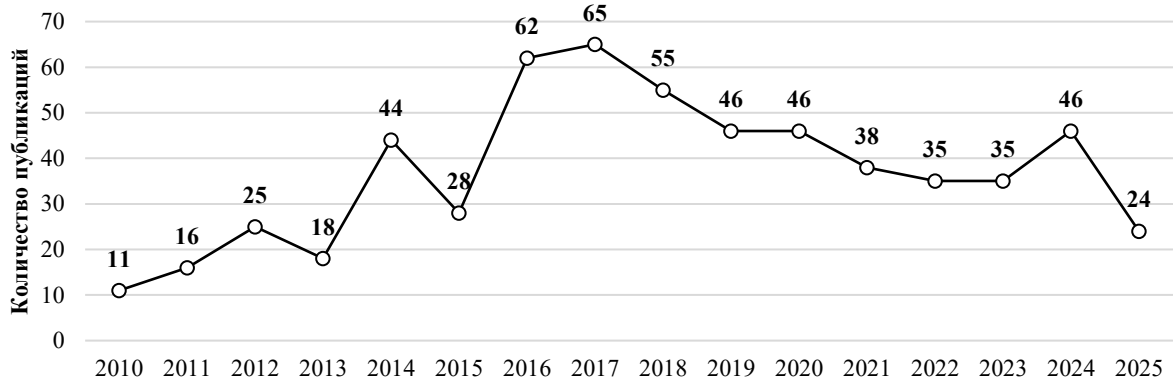
Под заинтересованными сторонами или стейкхолдерами понимаются стороны, которые прямо или косвенно заинтересованы в деятельности и результатах организации:

- собрание акционеров;
- учредители Общества;
- совет директоров;

- исполнительное руководство;
- контрагенты (поставщики и покупатели);
- сотрудники Общества;
- регулирующие органы;
- финансовые учреждения;
- независимые аудиторы;
- сообщества клиентов [4, с. 24].

В сфере бухгалтерского учета наблюдается постоянное развитие подходов к учету фактов хозяйственной жизни. Первоначальный подход был сфокусирован на персонифицированном учете и все операции записывались только по тем принципам, по которым удобно было вести записи. Персонализированный учет акцентировал внимание на индивидуальных особенностях хозяйства. Например, в Средние века купцы вели учёт всех торговых операций пересчитывая в валюту других стран, а работники монастырей применяли староитальянскую систему с множеством счетов. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета связано с усложнением системы ремесла и производства, что требовало учета на уровне единичного экономического субъекта. По ходу времени и расширения влияния империй появился учет уровня консолидированного экономического субъекта. На данный момент выдвигается концепция учета общеэкономических отношений, нацеленная на сложные взаимосвязи между субъектами и явлениями в масштабах всей экономической системы [52].

Анализ научной литературы свидетельствует о том, что профессиональное суждение бухгалтера и успешное хозяйствование организации неразрывно связаны. Количество научных работ по объекту исследования изменяется от года к году, что демонстрирует заинтересованность со стороны ученых в области бухгалтерского учета. Динамика публикаций научных статей в части профессионального суждения бухгалтера представлена на рисунке 3.



Источник: составлено автором.
Рисунок 3 – Количество научных публикаций по теме исследования, 2010-2025 гг.

За последние 15 лет опубликовано в РИНЦ 594 статьи, в среднем публикуется 37 научных статей в год, а средний темп роста составляет +5,34% в год, что подтверждает интерес ученых к исследованию категории «профессиональное суждение бухгалтера».

Концепция развития бухгалтерского учета в рыночной экономике закрепила необходимость того, чтобы достоверная и надежная финансовая информация обеспечивала «благоприятный климат для частного инвестирования, в том числе иностранных инвестиций» [33].

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая направлена на повышение качества информации, одним из направлений определено «существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности». По данному направлению целесообразно сосредоточить особое внимание на «выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита» [35]. Таким образом, в процесс развития бухгалтерского учета заложены предпосылки для совершенствования профессионального суждения бухгалтера.

Предпосылкой для этого являлось принятие Постановления Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Данный фактор послужил отправной точкой для научных дискуссий и работ в сфере учета. Ученые в своих работах предлагали собственный подход к трактовке и сущности понятия «профессиональное суждение бухгалтера».

А.Р. Губайдуллина под профессиональным суждением бухгалтера понимает «обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной бухгалтерской отчетности, основанное на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта» [50, с. 31]. Автор подчеркивает, что бухгалтерское суждение формируется в условиях неопределенности, что является важным критерием в контексте множества правил и рекомендаций по ведению учета. Однако в этом подходе не отражено влияние профессиональных и этических стандартов на формирование суждения – оно обеспечивает достоверность финансовой отчетности. Также подход ученого не затрагивает такой аспект как квалификация и практический опыт бухгалтера. Однако, в целом, подход Губайдуллиной А.Р. достаточно хорошо отражается сущность суждения бухгалтера.

Я.И. Устинова под профессиональным суждением бухгалтера подразумевает «процесс и результат выработки и принятия бухгалтером решения учетной задачи в условиях неопределенности…» [60, с. 110]. Определение ученого отражает синтез методологического подхода и итогового воздействия на результаты, формируя основу для аудиторского суждения при проверке учетной политики.

М.В. Мотолянец профессиональное суждение бухгалтера определяет как «объективное и независимое профессиональное суждение, основанное с одной стороны на достаточном опыте практической работы и сложившейся в

практике в отношении признания фактов хозяйственной жизни согласно бухгалтерскому и налоговому законодательству, и нормативно-правовым актам, и на полученных выводах проведенного экономического анализа в отношении объектов экспертизы с целью формирования ответов на поставленные арбитражным судом вопросы в условиях неопределенности существующих трактовок по объектам учета, с другой стороны» [54, с. 124]. Ученый изучает бухгалтерское суждение со стороны судебно-бухгалтерской экспертизы и много внимания было уделено нормативно-правовой составляющей объекта исследования, особенно в условиях судебного разбирательства и арбитражной практики.

В работе С.В. Нихаева под профессиональным суждением бухгалтера считается «компетентное, добросовестное и обоснованное мнение бухгалтера, выражающее его непосредственное отношение к отражению фактам хозяйственной жизни в учетной системе» [55, с. 34]. Исследователь определяет суждение бухгалтера как выбор учетной методики, направленных на обеспечение высококачественной финансовой отчетности. Однако, для снижения рисков необходимо ввести стандартизированные процедуры, которые сводят к минимуму негативные последствия (например, манипуляция с финансовой отчетностью или «креативный учет») от излишней субъективности и вероятных ошибок в суждении.

В.И. Богатырева под профессиональным суждением понимает «мнение или заключение отдельного лица, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности» [49, с. 106]. Позиция ученого выделяет такой аспект как индивидуальный вклад в формирование управленческих решений организации, при наличии факторов неопределенности внешней и внутренней среды. Однако, подход к объекту исследования не затрагивает профессиональную подготовку бухгалтера, практический опыт и независимость.

А.С. Созонов под профессиональным суждением бухгалтера понимает «обоснованное мнение бухгалтера, принятое в целях максимально

достоверного отражения информации в системе бухгалтерского учета и отчетности, а также при подготовке аналитических сведений о существенных аспектах в условиях неопределенности и (или) несовершенства нормативной базы» [58, с. 67]. Данный подход представляет собой комплексную роль бухгалтера в процессе ведения учета и формирования отчетности, в частности обоснование мнения, достоверности, аналитики, условиях неопределенности и пробелах в регулировании учета. Таким образом бухгалтер, использует инструмент профессионального суждения как реализацию принципов прозрачности и объективности в финансовом учете, что позволяет адаптироваться к изменяющимся условиям, обеспечивая надежность и уместность финансовой информации для заинтересованных сторон. Подход ученого убедительно характеризует сущность бухгалтерского суждения.

Н.А. Ковалева под определением категории «профессиональное суждение бухгалтера» понимает «мнение, которое формируется бухгалтером в области управленческого учета и внутренней управленческой отчетности при анализе профессиональной проблемы, которая не имеет типичного решения» [53, с. 73]. Интерпретация ученого подчеркивает значение аналитических навыков и творческого подхода к суждению, что является актуальным, когда стандартные подходы к учету не позволяют отразить максимально достоверную отчетность. Такое видение бухгалтерского суждения расширяет границы привычной роли бухгалтера и акцентирует внимание на способности к управленческим вызовам.

Р.Г. Осипова сформировала собственную точку зрения и утверждает, что профессиональное суждение бухгалтера целесообразно понимать как «обоснованную, независимую точку зрения группы высококвалифицированных специалистов, которая является основой для принятия объективных решений, раскрытия качественной и достоверной финансовой и нефинансовой информации для принятия обоснованных управленческих решений» [56, с. 100]. В таком определении отмечается бухгалтерское суждение как подход группы специалистов, однако отсутствует

понимание какой группы специалистов: в рамках экономического субъекта или профессионального сообщества, но, с другой стороны, это определение подчеркивает важность высокой квалификации бухгалтера при формировании собственного суждения. Качественное обучение, профессиональное воспитание и непрерывное улучшение навыков являются важными компонентами, которые способствуют формированию качественных и компетентных суждений.

А.С. Толстова под профессиональным суждением бухгалтера подразумевает «обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии организации в условиях неопределенности» [59, с. 36]. Определение ученого раскрывает бухгалтерское суждение только в отношении раскрытия информации в финансовой отчетности. Такой подход к определению не раскрывает основную сущность бухгалтерского суждения. Однако также подчеркивается важная причина для формирования суждения – это работа бухгалтера в условиях неопределенности.

О.В. Рожнова отмечала что, «вынесение профессионального суждения как специфический вид управленческой деятельности характерно для систем информации финансовой отчетности, построенных на принципах англо-американской модели учета и международных стандартов» [57, с. 186]. Такое рассмотрение бухгалтерского суждения отображает значимость профессиональной независимости и интегрированный характер, продиктованный международным бухгалтерским сообществом. В рамках МСФО профессиональное суждение бухгалтера реализует принцип ценности информации для заинтересованных пользователей (по всему миру), и принцип осмотрительности в отношении использования справедливой стоимости и другие принципы бухгалтерского учета. Включение объекта исследования в практику бухгалтерского учета позволяет гарантировать точность и достоверность финансовой информации для всех заинтересованных сторон.

Это предоставляет возможность для более гибкого реагирования на многочисленные изменения в экономической конъюнктуре.

А.С. Кияткин под профессиональным суждением бухгалтера определил «мнение, заключение определенного лица, являющегося основой для принятия им решения в условиях неопределенности» [51, с. 122]. Подход ученого к бухгалтерскому суждению подразумевает какое-либо предварительное решение, которое повлияет на более глобальное управленческое или стратегическое решение экономического субъекта.

Суммируя существующие определения, трактовки, взгляды и подходы к бухгалтерскому суждению можно выделить основные ключевые аспекты, более точные утверждения в отношении формирования общих суждений:

1) бухгалтерское суждение, в целом, по мнению ученых, формируется в условиях неопределенности;

2) бухгалтерское суждение должно быть объективным и независимым;

3) бухгалтерское суждение должно быть обоснованным;

4) бухгалтерское суждение стремится предоставить финансовую отчетность максимально правдивой;

5) бухгалтерское суждение требует от бухгалтера высокой квалификации и соответствующего практического опыта.

Исходя из анализа понятий в научно-исследовательских работах можно сделать предположение о том, что бухгалтерское суждение направлено на решение профессиональных задач учета, где отсутствует единственное правильное решение, но при этом необходимо выстроить логическую цепочку для обоснования своего суждения.

Тем не менее, объект исследования можно рассмотреть с другого ракурса – с позиции семантики составляющих слов: профессионал, суждение и бухгалтер. Для этого были изучены некоторые отдельные понятия. Каждая составляющая категории «профессиональное суждение» имеет несколько трактовок, что проиллюстрировано в таблице 1.

Таблица 1 – Семантика составляющих слов объекта исследования

Понятие	Определение
Профессионал	«… тот, кто сделал какие-либо занятия, деятельность своей профессией» [26, с. 649]
	«… тот, кто занимается чем-нибудь как профессией (в отличие от любителей)» [11, с. 627]
	«… специалист, человек относящийся к делу профессионально» [7, с. 533]
Суждение	«… есть форма мысли, в которой что-либо утверждается или отрицается о существовании предметов и явлений, о связях между предметами и их свойствами или об отношениях между предметами» [20, с. 56]
	«… форма мышления, с помощью которой выражается принадлежность или непринадлежность признака предмету (предметам) и которая обладает свойством быть либо истиной, либо ложной (определение простого суждения)» [17, с. 254]
	«… определенность понятия, положенная в самом понятии. Суждение есть полагание определенных понятий самим же понятием» [19, с. 571]
	«… есть высказывание о предметах и явлениях объективной действительности, заключающееся в указании на принадлежность им или отсутствие у них определенных признаков» [27, с. 144]
	«… специалист по бухгалтерии, работник расчетного отдела предприятия, учреждения» [11, с. 52]
Бухгалтер	«… лицо, ответственное за финансовый учет и отчетность» [3, с. 65]
	«… человек, обладающий знаниями в области бухгалтерского учета, полученными посредством формального образования и практического опыта, и который: - демонстрирует и поддерживает компетентность; - соответствует этическому кодексу; - соответствует высокому и профессиональному уровню; - подлежит контролю со стороны профессиональной бухгалтерской организации или другого регулирующего механизма» [137, с. 6]
	«… лицо, ведущее торговые и учетные книги с соблюдением правил бухгалтерии» [7, с. 67]

Источник: составлено автором.

В рамках предыдущих исследований и публикаций в научных журналах был выведен собственный авторской подход к трактовке определения: «**Профессиональное суждение бухгалтера (бухгалтерское суждение)** – это процесс разработки бухгалтером решения профессиональной задачи, которое способно повлиять на отчетную информацию хозяйствующего субъекта». Категории «профессиональное суждение бухгалтера», «бухгалтерское

суждение» и «учетное суждение» можно интерпретировать как равнозначные, синонимичные и тождественные по содержательной нагрузке.

Профессиональное суждение бухгалтера как методологический инструмент имеет доминирующее значение в зарубежных учетных моделях, основанных на принципах американской и англо-саксонской школ, где приоритет дается интерпретационной гибкости в рамках стандартов [25, с. 29]. В отличие от этой парадигмы, российская классическая бухгалтерия исторически основывалась на нормативно-инструктивной парадигме, где роль отводилась реализации предписаний законодательных актов, ведомственных разъяснений и инструкций. В данной системе отсутствовала концептуальная необходимость формирования собственных суждений, поскольку все решения зависели от регуляторов.

Однако, суждение бухгалтера можно считать инструментом бухгалтера ещё со времен Луки Пачоли. Такие ученые, как Альберт Кальмес, Федор Венедиктович Езерский, Тигран Матвеевич Филоян, которые изучали фабричный и производственный учет, балансоведение и счетоводство, в своих трудах отмечали, что бухгалтер выбирает способы учета из всех возможных [116]. Именно выбор способа учета или разработка нового способа нуждается в своем обосновании для того, чтобы избежать интуитивного ведения бухгалтерского учета.

Сложившаяся парадигма обоснования суждения требует от бухгалтера комплексного анализа множества факторов: от рыночных условий до практики применения стандартов – что неизбежно сопряжено с оценочными суждениями. Такое суждение, будучи документально обоснованным и закрепленным, приобретает институциональный вес, напрямую влияя на качество финансовой отчетности и, как следствие, на решения пользователей отчетности [74].

В научных работах ученых суждение бухгалтера предлагается классифицировать по разным способам и подходам.

Е.В. Саталкина, З.С. Туякова и С.В. Панкова классифицируют по следующим признакам:

1) «по влиянию на эффективность: влияющее на эффективность деятельности; не влияющее на эффективность деятельности и влияющее на мнение пользователей, не на влияющее эффективность деятельности;

2) по категории специалиста: бухгалтеры, аудиторы, налоговые инспекторы и управленческий персонал;

3) по назначению информации: для собственников предприятия; для контрагентов и контролирующих органов;

4) по сроку реализации: стратегическое и тактическое;

5) по назначению профессионального суждения: объект учета; показатели отчетности; качественные характеристики и принципы учета;

6) по области применения: бухгалтерский, налоговый и управленческий учет;

7) подготовленное на основании: принципов бухгалтерского учета, судебной практики и профессионального опыта;

8) по признаку реализации: суждение, реализованное в учетной политике; суждение, реализованное в конкретной операции и суждение, реализованное в отчетности» [25].

А.Р. Губайдуллина и Л.И. Куликова классифицируют суждение следующим образом:

1) «устраняемый риск искажения или нераскрытия информации: в части устранения риска искажения информации (в условиях противоречия законодательства) и в части устранения риска нераскрытия существенной информации;

2) степень влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние: без однозначной оценки влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние; не влияющие на показатели, характеризующие финансовое состояние; с краткосрочным влиянием на показатели финансового состояния и с долгосрочным влиянием на показатели финансового состояния;

3) периодичность формирования бухгалтерского суждения: систематическое и единовременное;

4) принадлежность к отчетным периодам: в отношении будущих событий и в отношении текущих событий;

5) по устраняемому риску: в части устранения риска искажения информации и в части устранения риска нераскрытия существенной информации, которая может оказать влияние на принятие экономических решений;

6) по влиянию на показатели финансовой отчетности: в отношении способов учета, по которым невозможно дать однозначную оценку влияния на показатели финансового состояния; в отношении способов учета, не оказывающих влияние на финансовые результаты и статьи отчетности и в отношении способов учета с прогнозируемым влиянием на отчетность и финансовые результаты;

7) по периоду воздействия: с долгосрочным и краткосрочным периодом воздействия на отчетность» [16, с. 19].

Е.В. Зимина и О.А. Фролова привели следующую классификацию:

1) «по организационно-правовой форме хозяйствующего субъекта: хозяйственные товарищества; крестьянские фермерские хозяйства; хозяйственные партнерства; производственные кооперативы; ГУП и МУП;

2) по виду экономической деятельности;

3) в зависимости от масштабов деятельности организаций: малые, средние и крупные;

4) по видам планирования: стратегического, тактического и оперативного характера;

5) в зависимости от финансового состояния организации: с устойчивым финансовым состоянием; с неустойчивым финансовым (пограничным) состоянием; финансово-несостоятельные организации и организации – банкроты;

6) в зависимости от применяемых стандартов учета: на основе национальных стандартов учета, международных стандартов и стандартов иностранных государств;

7) в зависимости от степени автоматизации бухгалтерского учета в организации: автоматизированная система учета, частично-автоматизированная и неавтоматизированная система учета» [82, с. 11].

В рамках диссертационного исследования профессиональное суждение бухгалтера предлагается классифицировать по следующим признакам:

1) степень влияния на отчетную информацию:

– критическое – суждение, которое определяет признание/оценку активов, обязательств, доходов/расходов;

– операционное – суждение, которое относится к техническим и организационным аспектам;

– информационное – суждение, которое относится к раскрытию информации в пояснениях, а именно информация о рисках, оценочных значениях, условных активах и обязательствах;

– экологичное – суждение, которое относится к нефинансовой информации – с заботой о будущих поколениях;

2) уровень нормативной регламентации:

– жестко детерминированное – суждение, которое однозначно опирается на стандарты, например критерии признания аренды по МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;

– дискреционное суждение – суждение, которое требует оценочных суждений;

3) степень субъективности/объективности:

– количественно верифицируемое суждение – опирающееся на рыночные данные такие как справедливая стоимость, ставка дисконтирования на аналогичных условиях;

– качественно обоснованное суждение – экспертная оценка вероятностей, например, риск банкротства контрагента, судебная практика по аналогичному судебному процессу (резерв по судебным разбирательствам);

4) временный горизонт событий:

– текущее суждение – такое суждение влияет на изменения в отчетном периоде;

– стратегическое суждение – такое суждение формирует долгосрочные тренды, например, выбор учетной политики, применение международных стандартов;

5) уровень ответственности:

– индивидуальное – решение главного бухгалтера или лица, уполномоченного принимать профессиональное суждение бухгалтера;

– коллегиальное – утвержденное, бухгалтерское службой, методологическим отделом по бухгалтерскому учету, комитетом по внутреннему контролю и аудиту.

Классификационный признак – по степени влияния на финансовый результат подразделяется на критическое, операционное и информационные суждения.

Критическое суждение затрагивает основные статьи годовой бухгалтерской отчетности, от которых зависят финансовый результат и существенные статьи. Такое суждение требует документального подтверждения и согласования с внутренними контроллерами организации, поскольку любые ошибки или некорректные расчеты, могут вызвать искажения в отчетной информации

Операционное суждение касается технических и организационных аспектов учета, которые не затрагивают напрямую итоговые показатели, но участвуют в формировании себестоимости. Хорошим примером является распределение косвенных расходов по видам готовой продукции или определение типа аренды (операционная или финансовая). Формирование

такого суждения потребует специальных знаний о технологических процессах компании.

Информационное суждение бухгалтера связано с определением объёма и степени детализации информации, которые необходимо раскрыть в финансовой отчетности. К таким суждениям можно отнести раскрытие информации о связанных сторонах, вознаграждениях руководства, описание внешних рисков, а также намерения по продлению договоров аренды и другие существенные аспекты.

Экологичное суждение связано с отчетной информацией в части влияния на окружающую среду. Это может быть информация об экологических обязательствах, оценочных резервах на рекультивацию земель, оценка вскрышных работ при добыче полезных ископаемых. Такие суждения в части раскрытия информации повышают транспарентность бухгалтерской отчетности.

Классификационный признак – по уровню нормативной регламентации подразделяется на жестко детерминированные суждения и дискреционные суждения.

Жестко детерминированное суждение бухгалтера основывается на соблюдении предписаний стандартов и законов, которые приняты в нашей стране. Например, это могут быть нормы Налогового кодекса Российской Федерации, в части налогов, также это могут быть нормы Гражданского кодекса в части учета обязательств и другие нормы права. Также нельзя забывать о письмах и распоряжениях Правительства Российской Федерации, в части развития бухгалтерского учета. Жестко детерминированное суждение не требует профессиональной оценки. Достаточно обосновать своё суждение со ссылкой на нормативно-правовые акты.

Дискреционное бухгалтерское суждение требует специальных знаний, аналитических расчетов, вероятностных сценариев и других доводов – все то, что поможет оценить максимально достоверно объекты учета. Такое суждение

должно быть задокументировано с указанием используемых методов расчета и различных вариантов последствий от изменения финансового результата.

Классификационный признак – по степени субъективности/объективности подразделяет профессиональное суждение бухгалтера на количественно верифицируемое суждение и качественно обоснованное суждение.

Количественно верифицируемое суждение бухгалтера основано на статистических данных, которые можно проверить. К такому типу суждений можно отнести, например, оценку актива по справедливой стоимости с использованием рыночных котировок в соответствии с МСФО (IFRS) 13. Также к такому суждению относится определение срока полезного использования по технической документации оборудования.

Качественно обоснованное суждение опирается на экспертные оценки и прогнозы. Например, прогноз денежных потоков для теста на обесценение или оценка вероятности наступления страхового случая. При формировании такого суждения потребуется привлечение независимых экспертов или специальных комитетов для минимизации предвзятости.

Классификационный признак – по временному горизонту последствий подразделяет суждения бухгалтера на текущие и стратегические суждения, и данное суждение бухгалтера будет распространяться на определенный период времени.

Например, текущее бухгалтерское суждение влияет на отчетную информацию текущего отчетного периода. В качестве примера таких суждений, можно привести пример признание расходов на ремонт основных средств (текущий ремонт, техобслуживание, техосмотр или капитальный ремонт), расчет нормы отчислений в резерв на оплату отпусков, расчеты резервов по сомнительным долгам (а именно, оценка способности контрагентов своевременно погашать дебиторскую задолженность), расчет чистой стоимости продаж запасов и другие аспекты учета, которые принимаются в условиях неопределенности. Такие суждения бухгалтера не

распространяются на долгосрочную перспективу и не повлияют на методологию учета в организации.

Стратегические бухгалтерские суждения определяют методологию учета, а именно тем, что выстраиваются учетно-контрольные процессы, которые будут применяться последовательно из года в год. Предполагается, что такие суждения будут согласованы с контроллерами и топ-менеджментом организации. Это связано с тем, что методика учета должна соответствовать принципам рациональности.

Классификационный признак – по уровню ответственности подразделяет бухгалтерские суждения на индивидуальные и коллегиальные.

Индивидуальное бухгалтерское суждение принимается единственным компетентным бухгалтером. Это может быть главный бухгалтер или другое, уполномоченное лицо ответственное за ведение учета. Такие суждения могут являться рискованными, постольку поскольку процесс контролируется самим же бухгалтером и никем не проверяется.

Коллегиальное суждение формируется коллективом компетентных специалистов в области бухгалтерского учета, методологов учета, внутренними контроллерами и аудиторами. Такой вид суждений является результатом глубокого анализа всех необходимых аспектов – факторов, которые способы прямо или косвенно повлиять на процесс формирования суждения. Такие виды суждений целесообразно сохранять и формировать корпоративную базу знаний [117].

Вывод: анализ научных работ, трактовок, понятий, подходов в отношении бухгалтерского суждения приводит к тому, что оно представляет собой комплексную концепцию, в рамках которой бухгалтер, применяя свой опыт и знания, обосновывает и принимает бухгалтерские решения. Этот процесс включает в себя отличное знание бухгалтерских стандартов, специфики деятельности экономического субъекта и меняющихся экономических условий. Разновидность профессиональных суждений бухгалтера подтверждает широкое разнообразие учетно-контрольных

процессов внутри организации, что требует формирования системного подхода.

1.2 Профессиональное суждение бухгалтера в спиральной последовательности «экономика - отчетность - экономика»

Профессиональное суждение бухгалтера занимает значительное место в цикле «экономика – отчетность – экономика», тем, что суждение бухгалтера влияет на отчетную информацию, а представляемая информация служит базовой основой для экономических и управленческих решений. Этот тезис объясняется следующим способом:

1) Влияние экономики на отчетность:

– экономические условия, в которых осуществляет свою деятельность компания (конъюнктура рынка, степень конкуренции, макроэкономические факторы), детерминируют специфику ведения бизнеса и оказывают существенное воздействие на содержание финансовой отчетности;

– профессиональное суждение бухгалтера является необходимым условием для адекватного отражения экономических реалий в учете и отчетности, а также для селекции наиболее приемлемых методов учета в конкретных обстоятельствах.

2) Влияние отчетности на экономику:

– финансовая отчетность является аналитической базой для информационного основания выработки экономических решений со стороны инвесторов, кредиторов, управляющего персонала и прочих заинтересованных групп;

– качество и достоверность отчетности, обеспечиваемые в том числе посредством профессионального суждения бухгалтера, являются детерминантами эффективности аллокации экономических ресурсов в масштабах всей экономической системы.

3) Связь экономики и отчетности:

– экономические последствия решений, принятых на основе финансовой отчетности, в свою очередь оказывают влияние на деятельность компаний и находят отражение в последующей отчетности;

– таким образом, формируется спиральная последовательность взаимовлияния экономики и отчетности, в которой профессиональное суждение бухгалтера играет роль связующего звена, обеспечивающего соответствие отчетной информации экономическим реалиям.

Резюмируя отмеченное, можно констатировать, что профессиональное суждение бухгалтера является краеугольным камнем, обеспечивающим взаимосвязь и взаимовлияние экономики и финансовой отчетности в рамках спиральной последовательности «экономика – отчетность – экономика».

Основная цель ведения бухгалтерского учета – это составление достоверной финансовой отчетности (максимально точное отражение финансового состояния хозяйствующего субъекта в стоимостном выражении с учетом соблюдения отечественного законодательства, профессиональных стандартов и методических рекомендаций). Процесс формирования отчетной информации отражен на рисунке 4.

Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Процесс трансформации информации об объектах учета в финансовую отчетность

Процесс начинается с совершения факта хозяйственной жизни организации. Это могут быть покупка или продажа материалов; получение или предоставление заемных средств; начисление и выплата заработной платы работникам; оценка износа оборудования (амортизация); получение дивидендов от акций или начисление процентов по депозитному счету и другие виды операций. Главное условие для принятия такого факта к учету – это максимально точная идентификация хозяйственной операции.

Затем этот факт хозяйственной жизни организации документально фиксируется. В соответствии со статьей 9 законодательства о бухгалтерском учете «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [39]. Данное требование реализуется посредством оформления бухгалтерской справки, актами, товарно-транспортной накладной, кассового ордера, банковских выписок и других первичных документов со всеми обязательными реквизитами.

На следующем этапе регистрация факта хозяйственной жизни осуществляется записью в бухгалтерские регистры. Каждая хозяйственная операция представляет собой экономическую сущность и от этого зависит в каком счете бухгалтерского учета будет отражена эта запись в корреспонденции счетов учета. На основании этого формируется бухгалтерская проводка, которая отражает суть операции. Формирование бухгалтерских проводок регламентируется планом счетов и разработанной учетной политике организации. За отчетный период финансовая информация аккумулируется, а затем подсчитываются обороты и сальдо на конец периода. При необходимости бухгалтером проводятся корректировки, оценки и исправления ошибок.

В конце отчетного периода формируется бухгалтерская финансовая отчетность. В соответствующих строках бухгалтерского баланса отражаются сальдо на конец отчетного периода, а в отчете о финансовых результатах отражаются обороты и подсчитывается финансовый результат. Таким образом составляется отчетность для предоставления объективного финансового

состояния для заинтересованных пользователей. Описанная последовательность того, как информация о хозяйственной операции трансформируется в отчетную информацию подразумевает собой следование требованиям бухгалтерского учета.

Статья 3 законодательства о бухгалтерском учете дает весьма хорошее определение «стандарт бухгалтерского учета – это документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета» [39]. Ключевая составляющая определения «минимально необходимые требования» подводит бухгалтера к тому, что требования не имеют ограничений и могут варьироваться в зависимости от отраслевой специфики хозяйствования организации.

Новые принятые стандарты бухгалтерского учета – федеральные стандарты бухгалтерского учета уже подразумевают широкое применение профессионального суждения бухгалтера. Более того, проекты стандартов, которые в ближайшие несколько лет будут приняты в нашей стране будут включать в себя «свободу выбора» для бухгалтера. Таким образом обоснованность сформированного суждения становится дискуссионным вопросом, потому что бухгалтеры могут практиковать ведение «креативного учета» [30].

ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» пришел на смену ранее действовашему ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и установил обновленные требования к компонентам, содержательной части и процедуре составления бухгалтерской отчетности. Стандарт усилил роль бухгалтерского суждения при определении уровня существенности информации, конкретизировал правила раскрытия сведений и ввел более гибкий подход к формированию отчетных форм. Однако, в стандарте не определено требование к раскрытию принятых суждений. При этом в отчетности, составленной по МСФО, раскрываются учетные суждения.

Основные аспекты применения профессиональных суждений бухгалтера в соответствии со стандартом раскрыты в таблице 2.

Таблица 2 - Применение профессионального суждения в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
Существенность информации	Бухгалтер самостоятельно определяет существенность информации в зависимости от величины организации, характера информации и способности информации влиять на экономические решения пользователей отчетной информации (п. 10 стандарта)
Формирование состава и детализации показателей отчетности	Исходя из особенностей деятельности организации бухгалтер по собственному решению раскрывает те или иные показатели в бухгалтерском балансе (п. 10 стандарта)
Агрегирование статей	Исходя из самостоятельно определенного уровня существенности информация об нескольких объектах учета может быть представлена одной группой (п. 11 стандарта)
Раскрытие дополнительной информации в пояснениях	Оценивается информация, которая будет необходима пользователям для принятия экономических решений (п. 44 стандарта)

Источник: составлено автором по материалам [44].

В части отчетной информации самой важной предпосылкой к формированию суждения является оценка существенности информации. Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» под существенной информацией понимается «такая информация, от которой можно ожидать, что её пропуск, искажение и маскировка повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения» [41]. «При формировании суждений о существенности организация должна принимать во внимание аспект уместности, определяемый исходя из характера или величины статей, к которым относится информация» [38]. В общей практике бухгалтерского учета принимается 5%-й уровень существенности, однако такой уровень будет уместен не всем организациям. Для этого

бухгалтеру необходимо предусмотреть наиболее подходящий уровень существенности, выбрать собственные критерии для выбора такого уровня и суметь обосновать выбор [110]. Возникает необходимость в разработке индивидуализированного алгоритма для выбора уровня существенности, в частности для отдельно взятой организации.

Критически важным для ценности отчетной информации является суждение об объёме раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. В новом стандарте требование о раскрытии существенной информации обязательно к исполнению для всех организаций. Все группы заинтересованных сторон нуждаются в достоверном информационно-аналитическом обеспечении перед принятием решений. Чем больше организация раскрывает информацию о результатах своей деятельности и каким образом компания имеет такую стоимость (ценность), тем выше степень доверия к такой организации. Прозрачность отчетности – основной принцип международных стандартов для получения объективной картины финансового состояния предприятия [130].

ФСБУ 5/2019 «Запасы» заменил ранее действовавший стандарт ПБУ 5/01 и применяется всеми организациями с 2021 г., установив новые требования к учету, признанию, оценке и списанию материально-производственных запасов. Стандарт детализировал порядок формирования фактической себестоимости запасов, ввел обязательное создание резерва под обесценение при снижении чистой стоимости продажи ниже балансовой стоимости и расширил применение профессионального суждения бухгалтера. Кроме того, в соответствии с требованиями стандарта бухгалтер обязан осуществлять оценку сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости – для этого необходимо руководствоваться положениями МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Основные предпосылки и содержание суждений согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» отражены в таблице 3. Таким образом учет запасов для бухгалтера становится важным аспектом для отчетной информации.

Таблица 3 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
Классификация затрат на прямые и косвенные	Определение способа распределения с учетом специфики деятельности организации (п. 24, 25 стандарта)
Определение величины нормативов	Определение нормативных или устоявшихся объемов использования запасов в условиях стабильной загрузки производства (п. 27 стандарта)
Определение чистой стоимости продажи	Прогнозирование предполагаемой цены продажи в обычных условиях, оценка затрат на продажу, учет рыночной конъюнктуры, договорных обязательств и сезонности спроса (п. 29 стандарта)
Признаки обесценения	Выявление признаков обесценения (моральное устаревание, повреждение, появление дефектов за время хранения, снижение рыночных цен, истечение срока годности, не выявленный брак в производстве) и определение величины резерва под обесценение запасов (п. 30 стандарта)
Выбор метода оценки запасов при выбытии	Оценка взаимозаменяемости запасов для определения применимости метода ФИФО (FIFO) или средней себестоимости, обоснование использования метода специфической идентификации для уникальных запасов (п. 36 стандарта)
Раскрытие информации о запасах	Определение существенности групп запасов для детализированного раскрытия и необходимость в дополнительных пояснениях о методе оценки (п. 45 стандарта)

Источник: составлено автором по материалам [45].

Материально-производственные запасы являются важнейшим ресурсом для хозяйственной деятельности большинства организаций. Одним из важных аспектов является оценка запасов и проведение теста на обесценение. Порядок теста на обесценение запасов должен быть разработан с учетом отраслевой специфики и зафиксирован в учетной политике организации, что требует построения дополнительного внутреннего учетного контроля запасов [98].

Стандарт не содержит специальных положений по учету животных на выращивании и откорме (молодняка), что предоставляет организациям право самостоятельно разрабатывать методику их стоимостной оценки на основе профессионального суждения. При этом сельскохозяйственные организации могут руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями, однако эти документы носят рекомендательный характер и не устанавливают обязательных минимальных требований к учету биологических активов [104]. Тем не менее, при отсутствии таких положений бухгалтер должен обращаться к международным стандартам.

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» заменил ранее действовавший стандарт ПБУ 6/01 и применяется с отчетности за 2022 год, кардинально изменив подходы к признанию, оценке и амортизации основных средств в соответствии с концепциями международных стандартов. Стандарт отменил обязательный стоимостной лимит для признания активов в качестве основного средства, ввёл требование пересмотра элементов амортизации на основе профессионального суждения. Основные случаи применения бухгалтерских суждений отражены в таблице 4. Новый принятый документ значительно повысил роль бухгалтера в принятии решений при формировании первоначальной стоимости многокомпонентных объектов, проведении тестов на обесценение и разработке элементов учетной политики в отношении внеоборотных активов. На данный момент ведутся дискуссии о применении нового стандарта и о том, какие суждения необходимо применять [76; 126].

Таблица 4 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
1	2
Признание актива в качестве основного средства	Оценка соответствия активов критериям признания без привязки к стоимостному лимиту
Оценка справедливой стоимости при безвозмездном получении	Выбор методики определения справедливой стоимости с учетом доступности рыночных цен

Продолжение таблицы 4

1	2
Определение срока полезного использования	Прогнозирование периода экономических выгод от использования объекта с учетом интенсивности эксплуатации основного средства
Выбор способа начисления амортизации	Анализ характера поступления экономических выгод от использования объекта основного средства и обоснование метода экономической сущности использования объекта
Определение ликвидационной стоимости	Предполагаемая стоимость продажи объекта основных средств по окончании срока полезного использования за вычетом ожидаемых затрат на выбытие
Тест на обесценение основных средств	Выявление индикаторов обесценения (моральное устаревание, интенсивность эксплуатации, частота текущих ремонтов, ухудшение технического состояния, снижение рыночной стоимости, определение возмещаемой стоимости и величины убытка от обесценения) с учетом отраслевой специфики и прогнозирование ожидаемых денежных потоков от эксплуатации основного средства
Раскрытие информации об основных средствах	Определение существенных групп для детализированного раскрытия и раскрытие дополнительных пояснений для формирования транспарентной отчетности Раскрытие информации о влиянии на окружающую среду и возможные риски по ходу эксплуатации основных средств

Источник: составлено автором по материалам [47].

В части учета основных средств суждение бухгалтера целесообразно применять в отношении выбора способов учета, оценочных суждений, проведении отдельных учетно-контрольных процедур и раскрытии информации. Крупным организациям, которые имеют широкий перечень эксплуатируемых основных средств, необходимо разрабатывать отдельные положения или методические указания путем формирования коллегиального профессионального суждения.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» тестирование основных средств на обесценение представляет собой комплексную процедуру, отличающуюся значительной сложностью. Согласно этому стандарту, для сравнения с балансовой стоимостью основного средства определяется стоимость актива, выбираемая как наибольшая из справедливой стоимости за вычетом затрат на отчуждение и расчетной ценности его использования. Наиболее трудоёмким и субъективным этапом является именно оценка ценности использования, основанная на дисконтировании ожидаемых денежных потоков от дальнейшей эксплуатации актива. Выполнение данной учетно-контрольной процедуры предполагает необходимость профессионального суждения бухгалтера для выбора исходных параметров: СПИ, будущие экономические выгоды и более обоснованной ставки дисконтирования, особенно в условиях риска неопределенности [82].

Также немаловажные вопросы касаются ликвидационной стоимости. Практикующим бухгалтерам весьма затруднительно определить стоимостную оценку основного средства с учетом износа и рыночной (в некоторых случаях справедливой) стоимости. Для повышения точности такой оценки целесообразно привлекать отдельных специалистов или профессиональных экспертов, например экономистов, менеджеров, оценщиков, инженеров, и это связано с тем, что знаний и навыков бухгалтера может не хватить для определения ликвидационной стоимости. Более того, объект основного средства может быть уже полностью изношен к концу срока полезного использования и не иметь никакой ценности для организации, о чем бухгалтер может не знать или иметь ошибочные размышления. В научных работах учеными предлагаются методы определения ликвидационной стоимости [111]. Таким образом ФСБУ 6/2020 весьма широко предполагает процесс формирования профессионального суждения бухгалтера в части учета основных средств организации.

ФСБУ 9/2025 «Доходы» заменяет ПБУ 9/99 и внедряет новую модель признания доходов на основе МСФО (IFRS) 15. Стандарт установил условия при которых должна признаваться выручка, что входит в состав выручки для организаций, не реализующих продукцию, что также требует обоснованных бухгалтерских суждений, представленных в таблице 5.

Таблица 5 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 9/2025 «Доходы»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
Выбор степени готовности	Определение критериев и параметров для измерения прогресса выполнения обязанности к исполнению при признании выручки на протяжении времен; оценка момента достижения конкретного уровня завершенности работ или оказания услуг с учетом технологических этапов, условий договора и экономической сущности сделки (п. 20 стандарта)
Выбор способа степени готовности	Обоснование применения метода оценки прогресса на основе затрат либо метода на основе результата; оценка надежности выбранного метода для отражения передачи контроля над товарами или услугами покупателю (п. 21 стандарта)
Определение справедливой стоимости при оплате неденежными средствами	Оценка справедливой стоимости полученного неденежного возмещения с использованием рыночных данных или альтернативных методов оценки при их отсутствии (п. 29 стандарта)
Раскрытие информации, которое может привести к потерям экономического характера	Оценка существенности и коммерческой чувствительности информации о договорах, обязанности к исполнению, профессиональных суждениях и изменениях оценок (п. 42 стандарта)

Источник: составлено автором по материалам [46].

Стандарт значительно расширяет область применения профессионального суждения при признании доходов, особенно в части долгосрочных договоров, где выбор метода измерения степени готовности напрямую влияет на распределение выручки между отчетными периодами. Существенную сложность представляет оценка неденежного возмещения,

требующая применения методов определения справедливой стоимости и понимания рыночной конъюнктуры по аналогичным активам. Вопрос раскрытия информации о договорах, где бухгалтер должен балансировать между требованиями транспарентности отчетности и защитой коммерческих интересов организации от разглашения некоторых условий сделок, также требует особого внимания. Таким образом бухгалтер, формирующий суждения, должен обладать базовыми навыками прогнозирования, оценки рисков и глубинного понимания бизнес-модели организации.

ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» вступил в силу с 2024 года и установил требования к учету нематериальных активов, которые приближенны к МСФО (IAS) 28. С принятием новых обязательных требований значимость корректного учета нематериальных активов только возрастает. Более того технологическое развитие бизнес-процессов в организациях диктует новые условия хозяйствования. Новый стандарт существенно усиливает роль бухгалтерских суждений при обосновании надежной оценки понесенных расходов, прогнозировании экономической пользы и проведении процедуры теста на обесценение и другие учетные процедуры [75; 89]. Не менее интересным предметом для суждения становится определение срока полезного использования для объектов нематериальных активов, по которым сложно определить такой срок. Основные предпосылки для формирования профессиональных суждений отражены в таблице 6.

Таблица 6 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
1	2
Признание актива в качестве объекта нематериальных активов	Оценка соответствия объекта критериям признания нематериальных активов Определение неотъемлемой части оборудования: основное средство и нематериальный актив (п. 4 стандарта)

Продолжение таблицы 6

1	2
Определение срока полезного использования	Прогнозирование периода, за который объект нематериальных активов будет приносить экономическую выгоду с учетом множества внешних и внутренних факторов (п. 30, 42 стандарта)
Выбор способа начисления амортизации	Анализ характера поступления экономических выгод от использования объекта нематериальных активов и обоснование метода наиболее соответствующему характеру получения экономических выгод от объекта (п. 39, 42 стандарта)
Проведение теста на обесценение нематериальных активов	Определение внутренних индикаторов или признаков обесценения объекта нематериальных активов Ежегодный обязательный тест для нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования (п. 21 стандарта)
Ликвидационная стоимость нематериальных активов	Прогнозирование стоимости объекта нематериальных активов через определенный период хозяйствования (п. 35, 36, 42 стандарта)
Справедливая стоимость нематериальных активов	Определение справедливой стоимости при отсутствии активного рынка Обоснование используемых допущений и источников информации (п. 23 стандарта)
Раскрытие информации о нематериальных активах организации	Раскрытие информации о объектах нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования Раскрытие информации о влиянии на окружающую среду и возможные риски по ходу эксплуатации объектов нематериальных активов (разрешения, лицензии, патенты на технологии охраны природы) (п. 49 стандарта)

Источник: составлено автором по материалам [42].

Выделенные предпосылки бухгалтерских суждений должны быть включены в состав положений учетной политики в части учета нематериальных активов. Особого подхода к разработке положений требуют комплексные объекты нематериальных активов: программные комплексы, веб-сайты с доменными именами и правами на контент, франшизы, ноу-хау,

результаты НИОКР с несколькими патентами и техническими решениями, инструменты на основе искусственного интеллекта. При учете таких комплексных или составных объектов нематериальных активов необходимо определить целесообразность покомпонентного учета с выделением составных частей, имеющих различные сроки правовой охраны и полезного использования, а также установить параметры амортизации для каждого элемента комплексного актива.

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» привнес изменения в порядок учета арендных операций у арендатора и арендодателя, установив необходимость признания права пользования активом и арендного обязательства для множества арендных договоренностей. Данное требование базируется на концепции, заложенной в международном стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Стандарт применяется с 2022 года и усложнил множество учетно-контрольных процедур, вводя необходимость дисконтирования арендных платежей, определения аренды (финансовая или операционная) регулярного пересмотра параметров договора аренды и отражения амортизации права пользования активом отдельно от процентных расходов по обязательству. Основные суждения бухгалтера в части учета аренды отражены в таблице 7. Применение этого стандарта требует от бухгалтера масштабного использования профессионального суждения при определении срока аренды с учетом опций продления и досрочного прекращения, обоснования ставки дисконтирования, а также оценке влияния модификаций условий аренды на балансовые показатели.

Таблица 7 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
1	2
Идентификация договора аренды	Оценка передачи права контролировать использования актива на определенный период Разграничение договоров аренды и договоров на оказание услуг (п. 11 стандарта)

Продолжение таблицы 7

1	2
Определение срока аренды	Оценка экономических стимулов арендатора, экономического значения актива для хозяйствования, условий продления (п. 9 стандарта)
Определение ставки дисконтирования	При невозможности определения ставки дисконтирования – использование ставки привлечения заёмных средств на аналогичных условиях, при отсутствии определенности таких условий (п. 14, 15, 22 стандарта)
Оценка арендных платежей	Определение состава фиксированных платежей, переменных платежей, сумм гарантированной ликвидационной стоимости Исключение переменных платежей, не зависящих от индекса и платежей за неарендные компоненты (п. 11, 13 стандарта)
Определение срока полезного использования ППА	Установление периода амортизации права пользования: срок аренды или срок полезного использования базового актива и обоснование выбора на основе условий договора (п. 17 стандарта)
Тестирование права пользования активом на обесценение	Выявление индикаторов обесценение права пользования активом (п. 16, 21 стандарта)
Классификация аренды на финансовую или операционную	Разграничение финансовой и операционной аренды на основе анализа передачи существенных рисков и выгод, связанных с правом собственности (п. 24, 25, 26 стандарта)
Раскрытие информации о правах пользования активом	Определение объема информации, который может повлиять на мнения заинтересованных сторон Пояснения в части применяемых суждений при учете договоров аренды (п. 43)

Источник: составлено автором по материалам [43].

Применение ФСБУ 25/2018 требует максимального использования профессионального суждения, в первую очередь при прогнозировании срока аренды с учетом вероятности реализации опций продления или досрочного прекращения договора [76; 105]. Ключевым вопросом является корректное определение ставки дисконтирования, которое влияет на оценку активов и обязательств.

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» введен в действие с 2022 года и применяется параллельно с ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Стандарт консолидировал требования к учету затрат на создание, модернизацию и приобретение внеоборотных активов, ранее сосредоточенным по нескольким положениям бухгалтерского учета, обеспечив методологическое сближение с МСФО [77]. Данный стандарт для российской практики является абсолютно новым и его предшественником являлся ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Основные предпосылки для формирования профессиональных суждений в отношении капитальных вложений отражены в таблице 8.

Таблица 8 – Применение профессионального суждения в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

Предпосылка для профессионального суждения	Содержание суждения
Обособление объектов капитальных вложений	Идентификация отдельных инвентарных объектов в составе комплексного капитального вложения (п. 5 стандарта)
Распределение единовременных затрат между несколькими объектами ОС или НМА	Определение методики отнесения общих затрат на конкретные объекты учета, а именно выбор базы распределения с учетом экономической обоснованности (п. 14.1 стандарта)
Отнесение работ к стадии исследования или разработки	Определение перехода от стадии исследования к стадии разработок Оценка достижения технической осуществимости создания нематериального актива (п. 17.4 стандарта)
Обесценение капитальных вложений	Определение методики определения возмещаемой стоимости в соответствии с МСФО (п. 17 стандарта)
Раскрытие информации о капитальных вложениях	Определение объема (детализации) информации, которая будет раскрыта и пояснена для заинтересованных пользователей отчетной информации Прогнозирование влияния долгосрочного капитального вложения на окружающую среду (п. 23 стандарта)

Источник: составлено автором по материалам [47].

Применение профессионального суждения при учете капитальных вложений критически значимо. Это связано с тем, что решения о включении затрат в стоимость активов или их списание на расходы периода могут повлиять на отчетную информацию. Основные трудности могут возникнуть

при разграничении капитальных затрат от текущих расходов на ремонт, установлении момента завершения создания актива и прекращения капитализации процентов по заёмным средствам.

Бехтерева И.С. отмечала, что «профессиональное суждение должно формироваться на основании принципов и допущений, а не на жестких регламентированных правилах и положениях, которые предусмотрены нормативными актами» [48, с. 67]. Высказывание ученого отражает тенденцию перехода от формального соблюдения нормативных требований к профессиональному анализу экономической сущности операций. В условиях усложнения учетно-контрольных процессов и появления новых цифровых инструментов жесткие регламенты не всегда способны охватить все многообразие хозяйственных ситуаций, что требует от бухгалтера принятия обоснованных решений на основе фундаментальных принципов учета. Оптимальным представляется сбалансированное сочетание нормативного регулирования с предоставлением бухгалтерами возможности профессионального суждения в рамках четко определенных принципов и ограничений.

Профессиональные бухгалтеры должны быть хорошо обучены и широко подвержены выражениям неопределенности, содержащимся в МСФО [131]. Один из ключевых навыков бухгалтера это умение «читать между строк стандартов», где неопределенность не дефект, а ограниченная часть методологии. Возможность выбора в стандартах является методологическим инструментом, позволяющий стандартам адаптироваться к условиям работы организации.

Основная роль профессионального суждения бухгалтера характерна для зарубежных учетных практик, построенных на принципах англо-американской и англосаксонской школ учета [25, с. 29]. Формирование суждения также будет связано с опытом и профессиональными компетенциями, которыми обладает бухгалтер. Он должен следовать не только принципам составления отчетности с учетом всех качественных

характеристик, но и соответствовать правилам профессиональной этики бухгалтера. Все его суждения должны быть добросовестными и не приводить к невыполнению нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета.

В рамках применения МСФО существенную роль играет бухгалтерское суждение, которое важно применять в совокупности с учетными регуляторами. В целом, основное отличие МСФО от российского учета всегда было то, что оно основано на принципах и концепциях, а не на жестких предписаниях [10].

Профессиональное образование бухгалтеров должно охватывать основы МСФО, с решением практических ситуаций. Такой подход к обучению будет развивать навыки аргументирования собственных суждений, например в отношении оценки обесценения активов, определения справедливой стоимости, расчета дисконтированной стоимости. В таблице 9 отражены самые основные области применения бухгалтерского суждения в МСФО. Однако, хочется отметить, что пределов применению профессионального суждения в международных стандартах нет.

Таблица 9 – Бухгалтерские суждения в международных стандартах

Стандарт МСФО	Пункт	Область применения профессионального суждения
1	2	3
МСФО (IAS) 1	58	Предоставление отдельных статей
МСФО (IAS) 1	117	Выбор и применение учетной политики
МСФО (IAS) 1	125	Источники неопределенности при расчете оценок
МСФО (IAS) 2	15	Затраты, не включаемые в себестоимость запасов и признание таких расходов в качестве расходов периода
МСФО (IAS) 2	25	Определение стоимости запасов – FIFO или средневзвешенная стоимость
МСФО (IAS) 8	10	Разработка и применение учетной политики
МСФО (IAS) 8	32	Изменения в бухгалтерских оценках
МСФО (IAS) 16	29	Оценка объекта основного средства после признания
МСФО (IAS) 16	57	Срок полезного использования основного средства
МСФО (IAS) 16	62	Метод амортизации
МСФО (IAS) 36	68	Идентификация генерирующей единицы
МСФО (IFRS) 3	3	Идентификация сделки
МСФО (IFRS) 3	8	Определение даты приобретения в случае приобретения в несколько этапов

Продолжение таблицы 9

1	2	3
МСФО (IFRS) 3	18	Оценка справедливой стоимости приобретённых активов по справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 3	27	Оценка компенсирующего актива
МСФО (IFRS) 9	4	Классификация и оценка финансовых активов
МСФО (IFRS) 9	5.2	Оценка финансовых активов по справедливой стоимости или амортизированной
МСФО (IFRS) 13	94	Определение класса активов и обязательств в отношении которой необходимо определение справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 13	B6	Выбор мультипликатора в рамках рыночного подхода к оценке справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 15	123	Распределение обязанностей по времени к исполнению, цена и суммы к распределению
МСФО (IFRS) 16	68	Определение ставки дисконтирования при финансовой аренде
МСФО (IFRS) 16	C10 (e)	Определение срока аренды (при наличии опционов)
МСФО (IAS) 36	12, 20, 22, 66, 80, 99	Обесценение активов
МСФО (IAS) 37	14	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
МСФО (IAS) 12	34	Признание отложенных налоговых активов
МСФО (IAS) 38	8, 88	Нематериальные активы (признание, определение срока полезного использования)

Источник: составлено автором.

Для того, чтобы бухгалтерская отчетность была достоверной и сопоставимой, бухгалтеру необходимо использовать профессиональное суждение по положениям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». При подготовке всех данных приходится опираться на независимые оценки, и стандарт это достаточно ясно показывает.

При оценке запасов по МСФО (IAS) 2 «Запасы» бухгалтеру приходится опираться на профессиональное суждение. Необходимо смотреть на текущую ситуацию на рынке, учитывать затраты по хранению и реализации, а также отслеживать признаки того, что запасы могут устареть или потерять качество. Отдельно стоит решать, нужно ли создавать резервы под обесценение запасов, исходя из того, насколько быстро они оборачиваются и способны принести экономическую выгоду. Для этого бухгалтер анализирует рыночные тенденции

и вероятность снижения цен или снижение спроса. В итоге такие суждения имеют большое значение при учете запасов.

Согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика» профессиональное суждение является механизмом, который обеспечивает достижение максимальной достоверности финансовой отчетности. Бухгалтерское суждение обеспечивает адекватное применение концепций и учетных стандартов с учетом специфики экономического субъекта. Основополагающая роль при формировании суждения заключается в обеспечении правильности, полноты, точности и своевременности отчетной информации. Также необходимо учитывать прошлые события в организации, отраслевые особенности, и влияние принимаемых решений на долгосрочную перспективу.

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» требует от бухгалтера учитывать изменяющиеся экономические условия функционирования рынка и рыночные тенденции. Оценка внешних условий и факторов, событий прошлых лет и прогнозная информация требует бухгалтерских суждений.

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» регламентирует основные положения по определению справедливой стоимости. Концепция справедливой стоимости в МСФО отражает стремление бухгалтера показать истинную стоимость активов организации, а каким образом бухгалтер придет к этому будет являться предметом суждения [57; 108].

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» хорошо регламентирует учет выручки и применение учетных суждений. Стандарт гласит, что хозяйствующий субъект должен применять суждение при анализе условий договора и всех фактов и обстоятельств, включая подразумеваемые условия договора [95].

Формирование профессионального суждения согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда» требуется при идентификации базового актива и факта получения контроля. Для этого требуется провести детальный анализ возможности замены поставщиком базового актива и анализ прав сторон договора в отношении принятия решений по его использованию [109].

На основании бухгалтерского суждения сотрудников компании-арендатора происходит распределение компонентов договора на арендные компоненты и компоненты, не относящиеся к аренде. Говоря другими словами, необходима информация от арендодателя о подходах к разделению компонентов, но арендодатель чаще всего не производит оценку элементов отдельно для каждого из клиентов. Поэтому в таком случае бухгалтерское суждение будет необходимым для принятия решений [10].

Вывод: формирование профессионального суждения бухгалтера требует не только верного толкования международных стандартов, но и четкого понимания конъюнктуры организации. Это представляет собой высокий уровень профессиональной компетентности, критического мышления и способность анализировать многочисленные источники информации.

По мере того, как международные стандарты становятся более значимее, а российские стандарты постепенно к ним приближаются, у бухгалтеров появляется больше оснований для развития навыков самостоятельного суждения.

1.3 Факторы, определяющие организацию процесса профессионального суждения

Бухгалтерский учет существует уже тысячи лет и продолжает развиваться до сих пор. Формирование его как отдельной сферы профессиональной деятельности – от купеческих счетных книг до балансоведения, счетоводства и фабричного учета – привело к появлению особого аналитического мышления. В итоге учетная работа выделилась в самостоятельную профессию и трудовую функцию, которая заметно отличалась от купцов, банковских счетоводов и ростовщиков. Далее становление бухгалтерской профессии и самой дисциплины шло под влиянием внешних условий и промышленного развития.

Например, профессиональные бухгалтеры на родине учетной профессии – Италии называются «*commercialista*». Итальянские бухгалтеры обладают знаниями не только бухгалтерского учета, но и в области финансового и налогового права, управленческого консалтинга, трудового права, а также аудиторской деятельности. Тем не менее, итальянские профессиональные бухгалтеры сталкиваются с расширением нормативно-правовых требований и появлением недобросовестных бухгалтеров, что снизило доверие к бухгалтерской профессии [133]. Таким образом нормативные и профессиональные факторы оказали влияние на учетную профессию.

На профессиональную деятельность японских бухгалтеров влияют общественные нормы. В корпоративной культуре принято информировать о нарушениях как внутри, так и вне компании в рамках своих обязанностей перед общественностью. Исследования ученых показывают, что японские бухгалтеры подвержены высоким нравственным нормам, преданы своей работе и чувству долга перед пользователями отчетности [135]. Результаты этого исследования подчеркивают влияние этических норм и правил в обществе на профессию бухгалтера.

Переход от плановой к рыночной экономике в Китае тоже оказывает влияние на бухгалтерскую работу. Спрос на знания и профессиональный опыт возрастал вместе с экономикой – после интеграции Китая в мировую экономику университеты начали внедрять программы по бухгалтерскому учету с западными бухгалтерскими ассоциациями и университетами [141]. Таким образом фактор экономического развития страны повлиял на профессию китайского бухгалтера.

Обращаясь к концепции позитивной теории бухгалтерского учета, следует отметить особую роль руководства в организации учетных процессов и формировании учетной политики организации. Согласно основной гипотезе Р. Уоттса и Дж. Цимермана, стандарты бухгалтерского учета зависят от информационных потребностей пользователей отчетной информации [139].

Саталкина Е.В. систематизировала и обобщила работы ученых, сформировав перечень факторов, оказывающих влияние на работу бухгалтера:

– «образование;
– квалификация;
– опыт;
– доступность информации;
– степень свободы в принятии решения;
– сложившаяся практика учета;
– степень неопределенности;
– сложившаяся арбитражная практика» [25].

Согласно работе Князевой Ю.Л., подготовленной для «Института профессиональных бухгалтеров» и посвященной профессиональной деятельности главного бухгалтера, внешние факторы, влияющие на профессиональную деятельность бухгалтера, подразделяются на:

– международные события;
– научно-технический прогресс;
– политические факторы;
– социокультурные факторы;
– состояние экономики [22, с. 13].

Исследование подходов ученых, показал, что необходимо выделить факторы, непосредственно влияющие не только на работу бухгалтера, но и на сам процесс формирования профессионального суждения бухгалтера. Однако, постольку поскольку численность таких факторов может быть практически неограниченным, целесообразнее сформировать их в определенные группы [120].

Исходя из этого необходимо систематизировать совокупность факторов посредством более конкретизированной группировки, влияющей на решение профессиональных бухгалтерских задач в условиях неопределенности. На

рисунке 5 схематично представлены основные группы факторов, влияющих на суждения бухгалтеров.

Источник: составлено автором.
Рисунок 5 – Группы факторов, влияющих на формирование профессионального суждения бухгалтера

Первая группа факторов включает в себя совокупность **нормативно-правовых факторов**:

– Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
– российские стандарты бухгалтерского учета;
– Налоговый кодекс Российской Федерации;
– Гражданский кодекс Российской Федерации;
– Трудовой кодекс Российской Федерации;
– нормативно-правовые акты, регламентирующие специфику работы в отдельных отраслях экономики.

Выделение указанной группы в качестве первой обусловлено влиянием правовой системы государства на организацию бухгалтерского учета – рассматриваемые элементы составляют нормативную базу, в рамках которой осуществляется профессиональная деятельность бухгалтера. По ходу развития бухгалтерского учета исторически сложились самостоятельные модели учета: 1) континентальная модель (ориентирована на информационное обеспечение государственных органов о хозяйственной деятельности организации); 2) англо-американская модель (направлена на информационные ожидания

инвесторов); 3) латиноамериканская модель (предусматривает периодическую актуализацию отчетной информации с учетом состояния государственной экономики); 4) исламская модель (не затрагивает операции с заёмным капиталом и начисления процентных доходов/расходов); 5) модель смешанной экономики (связанная с управленческой бухгалтерией) [9]. Нельзя не отметить, что правовая система государства обуславливает объём сведений, подлежащих раскрытию в отчетной информации [140]. Однако, принятие МСФО в 2011 году свидетельствует о векторе трансформации отечественного учета в сторону англосаксонской модели.

Вторая группа детерминант представлена группой **экономических факторов**, например:

- налоговая система государства;
- банковская система государства;
- индексы потребительских цен;
- изменения иностранных курсов валют;
- изменения учетной цены на драгоценные металлы.

Значимость экономических факторов исходит из способности непредвиденно менять финансовые параметры хозяйствования организаций. Например, изменения положений по налогу на прибыль может повлечь корректировку налогового учета, включая пересчет отложенных налогов, постоянных разниц, пересчет нераспределенной прибыли из-за изменений в ставке с 20% до 25% по налогу на прибыль. Изменения ключевой ставки влияет на изменения в ставке дисконтирования, необходимой для расчета приведенной стоимости объектов учета, в том числе долгосрочных оценочных обязательств, ценность использования активов, обязательства по аренде и прочих оценочных суждений. Изменения валютных курсов и учетных цен на драгоценные металлы, могут повлиять на изменения в стоимость обязательств по облигациям, номинированным в иностранной валюте или драгоценном металле, при использовании сложных моделей расчета. Перечисленные примеры подтверждают влияние экономических факторов на

профессиональное суждение бухгалтера и его учетные решения в методологии учета.

В третью группу детерминант определены **технологические факторы:**

- информационные технологии в организации;
- система автоматизированного учета;
- облачные информационные системы;
- электронный документооборот;
- электронная подпись учетных документов;
- информационная безопасность учетной системы;
- искусственный интеллект и нейросети.

Инновационные цифровые инструменты открывают возможности для автоматизации трудоёмких аналитических, комплексных и учетных процессов [124]. При этом автоматизация не приведет к полной ликвидации бухгалтерской профессии, а высвободит время для концентрации на стратегических и аналитических функциях, к числу которых относятся и бухгалтерские суждения.

Никифорова Н.А. отмечала, что «с развитием технологий в бухгалтерском учете для специалистов становится важным обладать технической грамотностью» [103, с. 26]. Техническая грамотность при работе с искусственным интеллектом действительно позволит формировать обоснованные суждений и снизит риски когнитивных искажений в бухгалтерском учете.

Исследования зарубежных авторов подтверждают корреляцию между характером бухгалтерских суждений и доминирующей в компании организационной культурой [131]. Инновационно ориентированная организационная среда мотивирует бухгалтеров к предложению креативных стратегических решений, что расширяет сферу применения бухгалтерского суждения за пределы классического учета [134]. Это обосновывает выделение четвертой группы **организационных факторов**, к числу которых относятся:

- размер и масштаб организации;

- корпоративная среда и культура в организации;
- организационно-правовая форма;
- отрасль экономики;
- особенности управленческой политики в организации;
- уровень квалификации сотрудников в организации;
- отношение организации к окружающей среде.

Например, согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда» при отсутствии информации о ставке дисконтирования в рамках договора аренды арендатору следует применять ставку, соответствующую той, по которой он мог бы привлечь заёмные средства на срок, идентичный сроку действия арендного договора. Таким образом, на формирование профессионального суждения бухгалтера в отношении ставки дисконтирования будут влиять: экономические особенности компании арендатора, планируемый срок и объем привлечения заёмных средств, предмет обеспечения, внешние экономические условия и прочие организационные факторы [10]. Это связано с тем, что с учетом организационных факторов будет достигнута наибольшая степень достоверности отчетной информации. Такая совокупность факторов подчеркивает значимость организационных факторов для профессионального суждения бухгалтера.

Организационная структура традиционно ассоциируется с двумерной системой, визуализирующей иерархию и распределение обязанностей [1]. Расположение элементов в организационной структуре позволяет бухгалтеру сформировать профессиональное суждение при оценке системы внутреннего контроля.

Бухгалтерская деятельность регулируется не только нормативными актами, но и международными профессиональными сообществами в сфере учета и аудита, таким как Международная федерация бухгалтеров (IFAC) и Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (IASC) [62]. Первая профессиональная организация была создана в 1853 году в Эдинбурге и в настоящее время называется Институтом дипломированных бухгалтеров

Шотландии [137]. Деятельность профессиональных бухгалтерских сообществ повышает значение учетной профессии для международного делового сообщества и способствует формированию новых профессиональных стандартов качества. Таким образом можно выделить ещё одну немаловажную группу детерминант – **международные факторы,** влияющих на профессиональное суждение бухгалтера:

- отношение страны к глобализации экономики;
- международные тенденции и концепции в сфере учета;
- гармонизация учетных систем, концепций и принципов;
- требование составления бухгалтерской отчетности по МСФО;
- международные дружественные связи с контрагентами.

Согласно международной практике, бухгалтер обязан соблюдать этические принципы и руководствоваться ими при своей работе. Соблюдение международных норм повышает качество работы, повышает степень доверия и престижа бухгалтерской профессии [10].

Международные образовательные программы и дипломы такие как ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), DipIFR (Diploma in International Financial Reporting), CIPA (Certified International Professional Accountant) и CIMA (Chartered Institute Management Accountant) способствуют стандартизации набора компетенций и навыков профессионального бухгалтера. Система подготовки которые предлагают эти программы, основана на изучении финансового учета, юридических основ экономической деятельности, стратегического менеджмента и профессиональной этики. Освоение данных компетенций усилит доверие к бухгалтерским суждениям на высоком уровне. Такая группа факторов характеризует бухгалтера как специалиста, который достигает, демонстрирует и развивает профессиональную компетентность для выполнения своей трудовой функции [137]. В зарубежных научных работах отмечается, что модель учета и национальная культура приводят к вынесению различных суждений, даже если применяется один и тот же набор правил [140].

На профессиональную деятельность бухгалтера также влияет и культура, которая складывается в профессиональной среде. Эта совокупность факторов объединена в группу **социально-культурных факторов**. К их числу следует отнести:

- этические нормы бухгалтерской профессии;
- портрет среднестатистического бухгалтера;
- общественное доверие к профессиональным бухгалтерам;
- ожидания общества в части отчетной информации;
- коммуникативные навыки бухгалтера.

В научных работах также отмечена роль влияния религии на бухгалтерское суждение. Например, исследование, проведенное по данным опросов в исламских странах, показало, что бухгалтеры-мусульмане из Бангладеш с меньшей вероятностью поддерживают международные стандарты и являются более консервативными [136]. Консервативной позиции придерживаются и немецкие бухгалтеры по сравнению с британскими [140]. Таким образом, можно предположить, что социокультурные факторы имеют прямое влияние, поскольку бухгалтеру необходимо формировать профессиональные суждения с учетом объективности и этики организации.

Изучение влияющих детерминант позволило выделить группу **профессиональные факторов**, например:

- образование и квалификация бухгалтерского работника;
- объём ответственности бухгалтера на участке работы;
- опыт работы в области бухгалтерского учета и отчетности;
- ясное представление структуры бизнес-процессов организации;
- членство в профессиональном сообществе бухгалтеров;
- дружественные контакты и участие в практических конференциях.

Бухгалтер, обладающий высшим образованием и глубокими знаниями в области бухгалтерского учета способен формировать собственные суждения. Такой профессионал обладает критическим мышлением, которое необходимо для анализа сложных ситуаций. С накопленным опытом бухгалтер углубляет

знания о финансовых ситуациях, распознает проблемы, что повышает качество и уместность его профессиональных суждений. В таблице 10 представлены национальные профессиональные объединения бухгалтеров, которые способствуют гармоничному развитию учета на территории государства, улучшению стандартов учета и повышению престижа бухгалтерской профессии.

Таблица 10 – Национальные профессиональные бухгалтерские организации и сообщества

Страна	Наименование
Российская Федерация	Институт профессиональных бухгалтеров Бухгалтерский методологический центр СРО ААС «Содружество»
Великобритания	Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров Дипломированный институт управленческих бухгалтеров Консультативный комитет бухгалтерских обществ
США	Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров Институт управленческого учета Американская бухгалтерская организация
Китай	Китайский институт сертифицированных государственных бухгалтеров
Япония	Японский институт сертифицированных государственных бухгалтеров
Италия	Орден бухгалтеров и налоговых консультантов

Источник: составлено автором.

С учетом трансформирующих условий работы в сфере учета целесообразно исследовать группу **психологических факторов,** к которым относятся:

- когнитивное искажение в мыслительных процессах бухгалтера;
- эмоциональная устойчивость и стабильность;
- стрессоустойчивость бухгалтера;
- влияние руководства и отношение с подчиненными;
- профессиональная выносливость к информационной перегрузке;
- принципиальность и независимость.

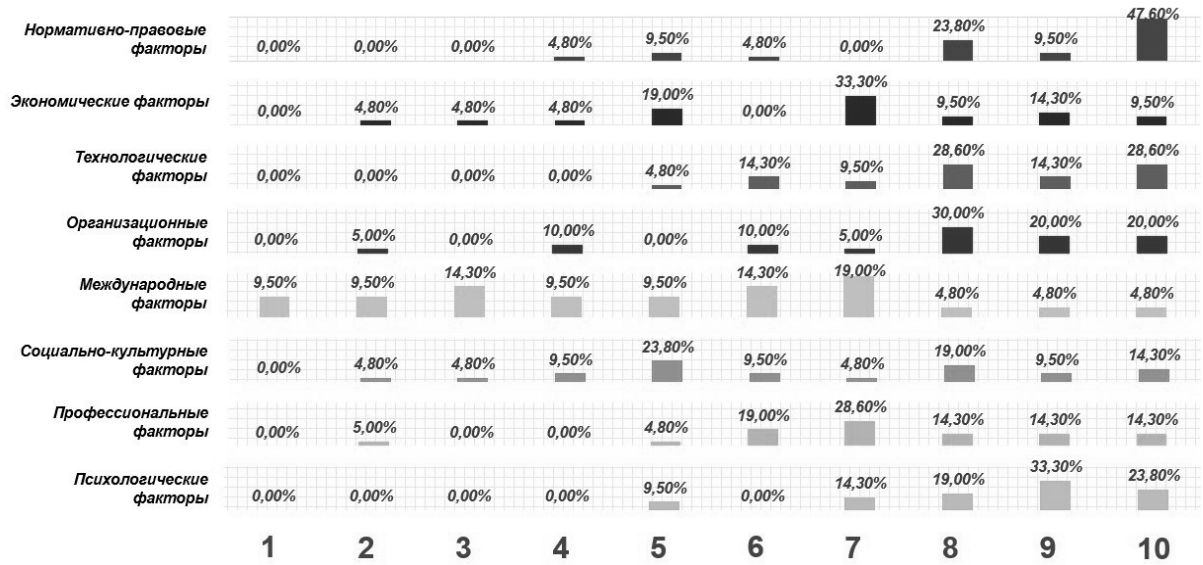
По ходу профессиональной деятельности бухгалтер в ряде случаев может неосознанно опираться на первоначальную информацию, что ведет к некорректному суждению. Кроме того, в период подготовки годовой бухгалтерской отчетности или внешней аудиторской проверки бухгалтер склонен к менее рациональным решениям. Усталость и эмоциональное истощение в такие периоды повышают риск совершения систематических ошибок в суждениях.

Поведение «российского бухгалтера» также является объектом научных исследований. К характерным чертам относят «чувство ответственности» за совершаемые действия, осторожность при регистрации хозяйственных операций, стремление к точности, отсутствие прямых указаний, трудности в интерпретации международных стандартов и ограниченную готовность к самостоятельным [68].

Непрерывное изменение налогового законодательства и применение новых стандартов учета детерминируют качество работы и процесс формирования профессионального суждения. Бухгалтерская профессия требует развитого аналитического мышления, высокой концентрации внимания, хорошей оперативной памяти, а также стрессоустойчивости [96]. Когда бухгалтеру приходится обрабатывать большой объём информации, то это приводит к усталости и снижению качества работы. Для преодоления психологических проблем у бухгалтеров в научной литературе рекомендуется применение практик групповой терапии и индивидуальные консультации у психолога [69].

В рамках диссертационного исследования был проведен опрос практикующих бухгалтеров для того, чтобы оценить влияние на суждения бухгалтеров, той или иной группы факторов по 10-балльной шкале. Перечень вопросов, на которые отвечали бухгалтеры представлен в приложении Б. За период с март 2025 по февраль 2026 года получено 55 ответов. Из них 67% опрошенных бухгалтеров имеют стаж работы более 7 лет, 12% имеют стаж от 3 до 5 лет работы и 21% менее 3 лет. Из них 80,6% опрошенных бухгалтеров

имеют только высшее образование и 19,4% имеют аттестаты Института профессиональных бухгалтеров. Результаты опроса в графическом виде представлены на рисунке 6.



Источник: составлено автором.
Рисунок 6 – Графическая иллюстрация результатов опроса

По итогам опроса определено, что на работу бухгалтера сильнее всего влияют нормативно-правовые факторы – почти половина респондентов поставили им самую высокую оценку в 10 баллов. Следом идут технологические факторы, которые 28,6%, оценили по максимуму, и психологические с 23,8%. Кроме того, важную роль играют организационные факторы, поскольку они напрямую определяют, как строится учетный процесс и какие суждения формируют специалисты.

Профессиональные факторы показали умеренное влияние – 28,7%, опрошенных поставили по 7 баллов. Примерно также бухгалтеры оценили экономические факторы, где 14,3% дали максимальные 10 баллов, и с социально-культурными факторами, которые 23,8% бухгалтеров оценили на 5 баллов.

Минимальное влияние на суждения бухгалтеров оказывают международные факторы. Причина в том, что работающие специалисты нечасто обращаются к материалам международных профессиональных

сообществ. Кроме того, международные стандарты в учетной практике применяют лишь отдельные организации, которые обязаны готовить консолидированную отчетность.

Таким образом проведенный опрос выявил и выстроил иерархию факторов, влияющих на профессиональное суждение бухгалтера.

Вывод: идентификация и формализация факторов, которые влияют на суждение бухгалтера, может послужить неплохой основой для дальнейших исследований. Результаты опроса делают вклад в развитие теоретических положений по бухгалтерскому учета. Сформированная иерархия помогает расставить приоритеты и показывает, на что необходимо обращать внимание в практике учета: это постоянный контроль за изменениями в нормах, переход на цифровые инструменты и снижение психологической нагрузки у сотрудников. В итоге такой подход показывает необходимость менять систему образований бухгалтеров в сторону компетенций, где специалист учится не просто вести учет, а самостоятельно формировать свои суждения, В целом системный подход на обоснование суждений связывает теорию с реальной практикой учета, а группировка факторов становится частью этого подхода.

Глава 2

Применение системного подхода в отношении обоснования профессионального суждения

2.1 Элементы обоснования профессионального суждения, их целевое соотношение в условиях меняющихся обстоятельств

Когда технологи меняются очень быстро, всё чаще приходится искать необычные пути в науке в том, как что-то доказать. Чтобы разобраться, как люди формируют свои суждения, необходимо обратиться к философии науки и исследовать идеи рационального и критического мышления. Рациональное мышление в основном сводится к тому, чтобы решать задачи по делу, опираясь на реальные факты и рассуждая последовательно шаг за шагом. Такой стиль особенно важен для тех, что ведет бухгалтерский учет.

Во время стремительно развивающегося технологического прогресса нестандартные подходы к научному познанию и обоснованию становятся особенно важными. Для исследования человеческих суждений можно обратиться к философским концепциям в части рационального и критического мышления. Рациональное мышление предполагает методологию эффективного решения проблем, отталкиваясь от объективных информационных данных и последовательное мышление. Такой подход к суждениям необходим, в частности, практикующим бухгалтерским работникам.

Изложенный подход характерен для философии Карла Поппера, а именно категории позитивисткого мышления. Идеи ученого о научном методе познания и критерии фальсифицируемости Карл Поппер подробно изложил в своем труде «Логика научного исследования», изданная в 1934 году. Процесс любого обоснования, который опирается на достоверные факты и логические выводы, является составляющей при принятии управленческих решений, профессиональных задач и проведении

доказательных расчетов в различных сферах деятельности, от экономики домохозяйства до отраслевой экономики.

Идеи позитивизма стали очень важными для науки. Это связано с тем, что она выделяет важность проверяемых фактов и логические рассуждения. Нельзя не забыть о том, что подобный подход прослеживается в взглядах И. Канта, изложенными в «Критике чистого разума»: «необходимое суждение представляет нечто действительное строго выведенным, по законам рассудка, потому оно утверждает априори и выражает логическую необходимость» [15, с. 80]. Таким образом, позитивисткий анализ, основанный на законах логики, является необходимым условием для получения достоверного знания и принятия обоснованных решений.

В отношении предмета исследования, этот подход можно трактовать следующим образом – любое профессиональное суждение бухгалтера подлежит аргументированному логическому обоснованию. Под этим понимается, что профессиональный бухгалтер, формируя собственное суждение должен привести какие-либо доказательства того, что сформированное суждение не противоречит требованиям и допущениям бухгалтерского учета. Такой мыслительный процесс (или работа) будет дополнительным подтверждением того, что бухгалтер рассмотрел все возможные варианты, чтобы избежать манипулирования финансовой отчетностью.

Шапошников А.А. утверждал, что «суждение бухгалтера, основанное на концепции достоверного и добросовестного взгляда, может рассматриваться как инструмент повышения устойчивости учетной системы по отношению к внешним воздействиям, что в большей степени соответствует интересам заранее не определенного круга пользователей финансовой отчетности, нежели жесткие нормативные предписания учетных стандартов, снижающие самоорганизацию учетной системы» [31, с. 49]. Ученый очень верно отразил то, что обоснованные суждения помогают выстроить такую систему учета, которая не будет подвержена внешним факторам и будет

удовлетворять интересам отдельных групп заинтересованных сторон. Бухгалтерские суждения должны отражать добросовестное отношение бухгалтера к составлению отчетной информации. Однако, энтропия бесконечного множества хозяйственных операций и особенности учетно-контрольных процессов, должны сформировать такие «барьеры», которые не введут в заблуждение заинтересованных сторон.

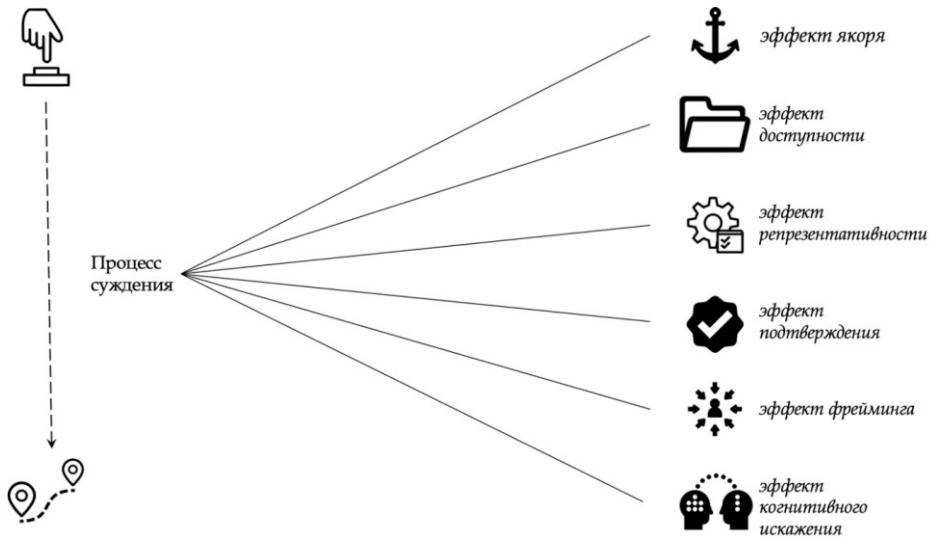
Под креативным (творческим) учетом можно понимать «учет, который выходит за рамки учетного регулирования, имеющий позитивный и негативный аспекты» [121, с. 13]. Профессиональное суждение бухгалтера, формируемое в условиях неопределенности, создает предпосылки для креативного учета при формировании отчетной информации.

Качество суждения определяется не только уровнем профессиональных знаний и опытом специалиста, но и способностью к обоснованному и аргументированному принятию учетных решений. В условиях неопределенности профессиональное суждение выступает основным инструментом исключения креативного учета. Таким образом особый интерес появляется к методологии формирования и обоснования профессионального суждения. Исходя из этого необходимо понять, какие аспекты должны быть в основе принятия профессиональных суждений.

Для этого необходимо определить элементы обоснования бухгалтерского суждения, изучив работы по теории аргументации, критического мышления и основы логики. Теория обоснования и её элементы изучались такими учеными как К. Поппер, Дж. С. Милль, Д. Канеман, А. Тверски, Д. Яплински, Дж. Сорос, Р. Клифтон, С. Тулмин и другие известные ученые, сделавшие вклад в изучение человеческих суждений.

Процесс суждения человека изучали ученые Д. Канеман и А. Тверски [12]. Результаты исследований в области когнитивной психологии и поведенческой экономики внесли неоценимый вклад в понимание того, как люди делают выбор, формируют суждения и принимают рациональные

решения. Именно понимание искажений в когнитивном процессе помогает создавать более эффективные методы для принятия решений. На рисунке 7 проиллюстрированы факторы, которые влияют на процесс суждения человека.



Источник: составлено автором по материалам [12].
Рисунок 7 – Факторы, которые влияют на формирование суждения в условиях неопределенности

Работа американских ученых «Думай медленно… решай быстро» изданная в 2011 году позволяет отметить следующие выводы в отношении формирования человеческих суждений:

1) суждения формируются автоматически на основе собственного и накопленного опыта;

2) при формировании суждений в условиях неопределенности человек избегает любых усилий;

3) большинство суждений и решений формируются на основе имеющихся шаблонов;

4) облегчение работы ассоциативного механизма искажает любое оценочное суждение;

5) чем лучше настроение, тем точнее суждение человека (или чем хуже настроение, тем меньше факторов принимается для принятия какого-нибудь решения);

6) чем чаще повторялось предыдущее суждение, тем более вероятнее будет принято то же самое суждение;

7) чем больше проведено проверок, наблюдений, измерений, расчетов, взвешиваний, обсуждений, тем более взвешенное решение будет принято;

8) при суждении нельзя упускать из внимания закономерности, что следует из закона о малых и больших чисел;

9) чем больше требуется аргументов, тем меньше степень уверенности в собственном суждении;

10) в любом суждении следует сомневаться в ценности имеющейся информации;

11) при формировании суждения личный опыт воспринимается сильнее, чем статистические исследования и результаты;

12) чем больше уверенности в собственных интеллектуальных способностях и компетенциях, тем более ошибочно будет принято суждение или предвидение результата;

13) легкость и связанность предпосылок, не означает, что суждение истинное [12].

Каждый тезис вполне уместно применяется к предмету исследования. Практикующие бухгалтеры чаще всего полагаются на предыдущий опыт при формировании суждений или выборе способы учета. Более того, современные условия экономики требуют особенной адаптации федеральных стандартов бухгалтерского учета. Это связано с тем, что важно критически оценивать каждую ситуацию, а не автоматически повторять ранее принятые решения. Также целесообразно принять во внимание основные ошибки формирования суждения в условиях неопределенности, которые отражены в приложении А.

На основе изучения работы израильско-американского ученого Д. Ариэли «Предсказуемая иррациональность» (2010 г.) в отношении суждений, на суждение влияют следующие эффекты, которые представлены на рисунке 8.

Источник: составлено автором.
Рисунок 8 – Факторы, которые влияют на формирование суждения в условиях неопределенности по Д. Ариели

Эти эффекты находят свое отражение и в бухгалтерском учете. Эффект доступности вынуждает полагаться не только на свой профессиональный опыт, но и на статистические данные, бухгалтерские стандарты и аналитические расчеты. Эффект фрейминга и привязки, показывает, что бухгалтеру важно анализировать информацию критически, формулировать вопросы, самостоятельно не поддаваясь влиянию внешних факторов.

В процессе формирования профессионального суждения бухгалтеры, как и представители иных профессий, прибегают к эвристике – они опираются на накопленный практический опыт. Однако, подобный подход к суждениям способен привести к ошибкам. Для минимизации риска ошибки в суждениях необходимо учесть множество факторов, которые перечислены в параграфе 1.3, и которые не только влияют на процесс суждения, но и позволяют рассматривать альтернативные точки зрения. Однако, полностью устранить влияние субъективной составляющей не представляется возможным, а в некоторых случаях это совершенно невозможно, но к этому необходимо стремиться. Как утверждал А.А. Шапошников «абсолютной истины в бухгалтерском учете нет и быть не может» [31, с. 17]. Исходя из этого в таком случае каждое профессиональное суждение бухгалтера требует развернутого

анализа и аргументации, поскольку процесс формирования подвержен влиянию ряда внешних детерминант, такие как когнитивные искажения, эмоциональный компонент, консервативные профессиональные установки и другие детерминирующие факторы.

Для минимизации влияния совокупности искажающих факторов предлагается последовательная структура и элементы обоснования для процесса формирования профессионального суждения. Структурный процесс обоснования представляет собой совокупность элементов, которые включают в себя доводы в пользу сформированного суждения. В качестве аргументов для обоснования необходимо привести некоторые расчеты (или соответствующего специалиста, профессионала, эксперта, консультанта) и документально их подтвердить [119]. Общий перечень таких документов-расчетов представлен в таблице 11. Проведение сравнительного анализа альтернатив позволит выбрать вариант, который по суждению бухгалтера, сможет обеспечить более достоверное представление объектов учета. Предложенное обоснование бухгалтерского суждения в свою очередь может служить источником аудиторских доказательств для внешнего или внутреннего аудита обоснованности примененного учетного подхода. Сформированный подход к обоснованию будет способен отражать добросовестное отношение бухгалтера к ведению учета и повысит уверенность в собственных суждениях.

Таблица 11 – Документы-расчеты обоснования профессионального суждения бухгалтера

Раздел учета	Предмет профессионального суждения	Содержание документа
1	2	3
Основные средства	Распределение транспортных расходов при нескольких объектах капитальных вложений	Расчет распределения транспортных расходов и изменение величины амортизации основного средства
	Выбор способа начисления амортизации	Расчет величины амортизации при выборе способа начисления
	Выбор порядка отнесения амортизации по законсервированным объектам	Расчет изменения статьи «себестоимость продукции» и «прочие расходы»

Продолжение таблицы 11

1	2	3
Нематериальные активы	Учет патентов и лицензий	Расчет способа принятия к учету лицензий и патентов из следующих способов (метод на основе опционной теории, метод на основе интеллектуального капитала, метод на основе дисконтированных денежных потоков)
	Оценка ожидаемых экономических выгод от использования объекта НМА	Расчет возможных сценариев с учетом влияющих факторов на использование нематериального актива
	Учет смарт-контрактов	Расчет оценки для признания в качестве нематериального актива (по первоначальной стоимости, по справедливой стоимости, по дисконтированной стоимости)
Расходы	Распределение косвенных расходов между видами продукции	Расчет всех возможных способов (пропорционально прямым затратам, пропорционально заработной плате, пропорционально выручке, пропорционально объему готовой продукции)
Запасы	Способ оценки запасов при списании в производство	Расчет величины списания запасов при трех способах учета
	Учет животных на откорме	Расчет оценки списания (метод FIFO, метод средневзвешенной стоимости, метод индивидуальной оценки)
Оценочные резервы	Методика формирования резерва по сомнительным долгам	Расчет величины резерва в зависимости от выбранного способа (экспертный метод, метод количества дней, рейтинг контрагентов, вероятность банкротства)
	Методика формирования резерва по судебным разбирательствам	Расчет величины резерва в зависимости от выбранного способа (метод непосредственной оценки, метод аналогии, метод экспертных оценок, метод вероятных сценариев)
Финансовые вложения	Учет долговых ценных бумаг и предоставленных займов	Расчет дисконтированной стоимости
	Учет финансовых вложений без активного рынка	Расчет первоначальной стоимости финансового вложения методом (дисконтированных денежных потоков, сравнительным, затратным)

Продолжение таблицы 11

1	2	3
	Учет и оценка производных ценных бумаг	Расчет оценки по следующим методам (модель Блэка-Шоулза, модель Бифуркации, метод Монте-Карло, модель Хестона, модель Мертона с прыжками, модель на основе машинного обучения)

Источник: составлено автором по материалам [84; 93; 113; 123].

Для обеспечения прозрачности и проверяемости процесса формирования профессиональных суждений целесообразно придерживаться единой структуры обоснования. Следуя единой структуре обоснования, можно снизить риск манипулирования отчетной информацией, а также позволит сформировать последовательные сформированные профессиональные суждения. Сформированный подход к обоснованию является частью системного подхода к формированию суждений.

Таким образом, необходимо выделить элементы такой структуры. В таблице 12 представлены элементы обоснования, даны их описательные характеристики и описана полезность предложенных элементов для учетно-контрольных процедур.

Таблица 12 – Элементы обоснования профессионального суждения бухгалтера в рамках системного подхода

Элемент обоснования	Описание элемента	Полезность для системы внутреннего контроля и внутреннего аудита
1	2	3
Тезис суждения	Основное направление суждения	Позволяет однозначно идентифицировать область применения суждения Позволяет сфокусировать контрольные процедуры на ключевых аспектах принятого решения
Альтернативы для выбора	Допустимые способы учета, либо отсутствие прямого регулирования в стандартах	Позволяет системе внутреннего контроля оценить полноту анализа Позволяет убедиться в том, что рассмотрены все релевантные варианты позволяют выявить потенциальные риски необоснованного выбора

Продолжение таблицы 12

1	2	3
Предпосылка для формирования суждения	Описание условия неопределенности или неоднозначности	Позволяет обеспечить понимание контекста и логики принятия решения Позволяет оценить адекватность допущений Позволяет выявить искажения, возникающие из-за неверной оценки исходных условий
Первичные или подтверждающие документы	Перечень подтверждающих документов или расчетов	Позволяет создать прозрачную и проверяемую доказательную базу сформированного суждения Позволяет оценить достаточность и надежность доказательств
Критерий для выбора	Описание того, по какому критерию выбирается способ учета или разработка способа	Позволяет обеспечить объективность и последовательность контрольных процедур Позволяет выявить предвзятость или необоснованный субъективизм в формировании суждения
Последствия выбора	Описание изменений, влияний и на отчетную информацию	Позволяет оценить существенность бухгалтерского суждения позволяет обеспечить мониторинг последствий в последующих отчетных периодах

Источник: составлено автором.

Каждый элемент структуры обоснования выполняет определенную и конкретную функцию для учетной деятельности. Тезис отражает основное направление суждения бухгалтера, которое будет обосновываться. Альтернативы для выбора показывают, что бухгалтером рассматриваются все возможные варианты для обоснования выбора. Предпосылка для формирования суждения описывает – в чем заключается неопределенность или неоднозначность учетных стандартов, что позволить проследить условия формирования. Первичные или подтверждающие документы, подтверждают процесс выбора того или иного способа учета, либо подтверждают обоснованность разработанного способа учета. Это могут быть бухгалтерские справки, отчеты оценщиков, расчеты актуариев, заключения инженеров, юридические справки и другие подтверждающие документы. Критерий для

выбора отражает совокупность факторов, которые влияют на процесс обоснования суждения следуя иерархии факторов. Это могут быть ссылки на требования и допущения к учетной политике. Описание последствий выбора отражает полное осознание того, что суждение бухгалтера способно повлиять на отчетную информацию или как обоснованное суждение приближает к истинному представлению об организации. Это могут быть аналитические расчеты – в части влияния на налогооблагаемую прибыль и отложенные налоги. Сформированный подход к обоснованию может гарантировать обоснованность сформированного суждения. Более того, обоснования бухгалтерского суждения могут стать аудиторским доказательством того, что бухгалтер предпринимал попытки не манипулировать финансовой отчетностью.

Таким образом структурное обоснование представляет собой элемент системного подхода, благодаря которому бухгалтер действительно действует исходя из добросовестных побуждений. Однако, у структурного обоснования есть ограничение, которое отражается в принципе рациональности. Полезный эффект от такого процесса обоснования суждения не должен быть меньше трудозатрат на этот учетно-контрольный процесс.

Обоснование суждения бухгалтера является вспомогательным инструментом в процессе формирования комплексного учетного суждения, которое сможет удовлетворить потребности различных групп заинтересованных пользователей в рамках отчетной информации. С точки зрения контрольных функций, процесс структурного обоснования является объектом проверки для внутренних аудиторов и контроллеров в рамках мониторинга соответствия деятельности установленным внутренним регламентам.

Вывод: процесс обоснования профессионального суждения является критически важным, но не самодостаточным элементом системного подхода к его формированию. Методологическая значимость обоснования суждения заключается в формализованной, воспроизводимой и проверяемой процедуры

принятия учетных решений. Теоретическая значимость процесса заключается в мультидисциплинарности, а именно в связывании нормативных предписаний с когнитивными процессами и контекстом хозяйственной деятельности. Практическая значимость от обоснования бухгалтерских суждений заключается в снижении информационного риска и риска ошибок, обеспечивает защиту бухгалтера при проверках и выступает дополняющим инструментом коммуникации с внутренними и внешними пользователями.

2.2 Способы получения синергетического эффекта от активации взаимосвязей учетных и иных наук в процессе подготовки профессионального суждения

В соответствии с п. 2.5 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу от 01.07.2004 года в процессе подготовки и повышения квалификации кадров необходимо уделить особое внимание на «выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, квалификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита» [35].

Согласно Распоряжению Правительства Российской Федерации от 22.11.2024 № 3386 «Основные направления государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года» должно быть уточнено понятие «профессиональное суждение лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и охарактеризована его роль в формировании учетной политики организации» [36].

Исходя из рекомендации БМЦ Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» суждение бухгалтера в основном применяется по следующим вопросам:

– «признание (списание) объекта бухгалтерского учета;

– оценка объекта бухгалтерского учета;

– классификация объекта бухгалтерского учета;

– идентификация экономического содержания факта хозяйственной жизни;

– выбор способа бухгалтерского учета из числа установленных стандартами;

– выработка способа бухгалтерского учета при его отсутствии в стандартах;

– допустимость отступления от общего порядка формирования учетной политики;

– проверка соблюдения/несоблюдения установленных стандартами условий для определения способа бухгалтерского учета в конкретных обстоятельствах;

– подтверждение наличия или отсутствия связи между осуществленными затратами и получением актива;

– оценка существенности формируемой в бухгалтерском учете информации;

– определения уместного уровня детализации статей бухгалтерских отчетов;

– определение уместного объема раскрываемой в отчетности информации;

– оценка надежности источников информации о фактах хозяйственной жизни;

– выбор оценочных методик;

– допустимость использования условных расчетных величин вместо фактических исходя из требования рациональности;

– оценка вероятности возникновения будущих событий;

– оценка вероятных количественных параметров будущих событий» [61].

Этот перечень не является ограниченным и отражает все основные учетные процессы. Однако, развитие технологий и современные бизнес-процессы развиваются, что требует нестандартного подхода к учету фактов хозяйственной жизни организации. Бухгалтерское суждение целесообразно применять теперь не только в учетных процессах, но и в учетно-контрольных процессах, а также в бизнес-процессах.

Под бизнес-процессом понимается «несколько связанных действий или операций, в совокупности реализующих конкретную цель деятельности в рамках существующей организационной структуры» [13, с. 12]. Такой подход к пониманию бизнес-процессов, является методологически значимым для бухгалтерского учета, поскольку позволяет систематизировать хозяйственные операции в логической последовательности, что обеспечивает корректное отражение экономической сущности в учетных регистрах и финансовой отчетности. Устинова Я.И. отмечала, что из-за отсутствия нормативного закрепления категории «профессиональное суждение» и утвержденного алгоритма для его формирования, именно суждение бухгалтера остается ключевым инструментом достоверного отражения бизнес-процессов в организации в условиях неопределенности [122].

Трансформация организационных структур организаций оказывает воздействие на функционирование учетно-контрольных процессов. В частности, возникают объективные предпосылки для усложнения учетных процедур, составления корпоративной отчетности, а также формирования механизмов внутреннего контроля [100]. Эти факторы оказывают непосредственное влияние на суждение бухгалтера, которое должно учитывать специфику организационной структуры для обеспечения достоверности и полноты финансовой отчетности. Исходя из этого формируется тесная взаимосвязь между профессиональным суждением бухгалтера и учетно-контрольными процессами в организации.

А.В. Бодяко отмечала, что «для современного информационного общества важным представляется развитие методологии (принципов и правил)

учетно-контрольных процессов, что как раз и обеспечивает информационные потребности управленцев, уже располагающих современными высокотехнологичными инструментами, моделями, методами оцифровывания информации и передачи её по каналам электронной связи» [2, с. 253].

В последнее время в научных кругах активно обсуждается проблематика цифровой трансформации учетно-контрольных процессов в управлении бизнес-структурами [101]. К учетно-контрольным процессам относятся:

1) финансовый учет;
2) управленческий учет;
3) калькуляция себестоимости;
4) контроль запасов;
5) производственный учет;
6) контроль качества;
7) бюджетирование и финансовое планирование;
8) учет основных средств;
9) учет заработной платы и кадровый учет;
10) учет и контроль закупок;
11) учет продаж и дебиторской задолженности;
12) контроль денежных средств;
13) внутренний аудит;
14) контроль за соблюдением нормативных требований;
15) управление рисками;
16) учет затрат на охрану труда и технику безопасности;
17) логистический учет и контроль;
18) контроль энергетических ресурсов;
19) информационный учет и контроль;
20) экологический учет;
21) учет и контроль инновационной деятельности;
22) маркетинговый учет;

23) учет и контроль инвестиций;

24) проектный учет;

25) контроль производственной дисциплины.

Этот перечень учетно-контрольных процессов является базовым, и количество учетно-контрольных процессов может изменяться в зависимости от масштабов и отраслевой характеристики организации.

В работе Гришкиной С.Н. отмечено, что высокий уровень цифровизации учетно-контрольных процессов на малом предприятии позволит исключить однообразные задачи и таким образом появится больше «пространства» для формирования бухгалтерского суждения [73]. Цифровизация действительно способна взять на себя выполнение множества рутинных операций, минимизирование ошибок и что позволяет бухгалтеру сконцентрироваться на более важных и существенных вопросах учета.

Понимание учетно-контрольных процессов в организации требует от бухгалтера применение междисциплинарного подхода к учету. Такой подход носит более чем рекомендательный характер, выступая методологической базой для углубленного изучения и решения прикладных задач современного учета. Это связано с тем, что профессиональное суждение выходит за привычные трудовые функции бухгалтера и в таком случае необходимо рассматривать более комплексный или системный подход к формированию.

Взаимосвязь бухгалтерского учета с другими экономическими науками позволяет интерпретировать данные бухгалтерского учета с учетом разносторонних факторов, влияющих на деятельность организации. Цивилистический (юридический) аспект обеспечивает соответствие способов учета нормативно-правовой базе, судебной практике, тем самым минимизируя нарушения и исключения «черной бухгалтерии» или креативной бухгалтерии. Информационный аспект позволяет оптимизировать операции, обработку информации и тем самым повысить эффективность учетной деятельности в целом. Управленческий аспект определяет полезность бухгалтерских суждений при формировании методологии учета.

Существование междисциплинарного подхода заключается в сопровождении условий для практических методов, методик и технологий к решению практических задач [107]. Такой подход к бухгалтерскому суждению выступает в качестве инструментария для решения прикладных комплексных задач.

Для исследования применения междисциплинарного подхода отобраны следующие научные теории, представленные схематично на рисунке 9:

1) теория ожидаемой полезности О. Моргенштерна и Дж. Ф. Неймана;

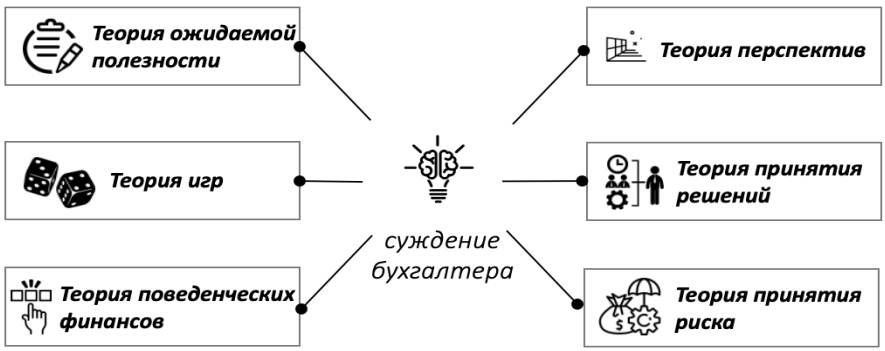
2) теория перспектив Д. Канемана и А. Тверски;

3) теория игр и экономическое поведение Дж. Ф. Неймана;

4) теория поведенческих финансов Р. Талера;

5) теория принятия управленческих решений О. Моргенштерна и Дж. Ф. Неймана;

6) теория принятия риска.



Источник: составлено автором.
Рисунок 9 – Бухгалтерское суждение и экономические научные теории

Выбор данных научных теорий обусловлен собственным научно-практическим опытом аудиторских проверок. Работая с альтернативными вариантами учетных решений, бухгалтеры сталкиваются с необходимостью оценки их последствий. Теория ожидаемой полезности описывает рациональный анализ, теория перспектив объясняет отклонения в собственных суждениях под влиянием когнитивных факторов. Объединение

данных положений позволяет построить целостную аналитическую систему, рассматривающую профессиональное суждение бухгалтера как процесс решения профессиональной задачи, возникшей из-за условий неопределенности. В рамках этой схемы суждение выступает не просто как индивидуальное решение, а как результат взаимодействия элементов системы, где изменения в одном компоненте вызывают адаптационные процессы в других.

Теория ожидаемой полезности отражается в процессе формирования профессионального суждения как аналитический инструмент для взвешивания различных вариантов учетных решений исходя из ожидаемого влияния на степень достоверности финансовой отчетности. В этом ключе бухгалтер взвешивает вероятности возможных сценариев развития событий и их влияние на финансовые показатели организации. Например, формирование резерва по сомнительным долгам для целей бухгалтерского и налогового учета. Согласно ст. 266 НК РФ «Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам» величина резерва определяется количеством дней просрочки: до 45 дней – резерв не создается, от 45 до 90 дней – резерв создается в размере 50% долга, более 90 дней резерв создается в 100% величине долга. Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н «организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания задолженности сомнительной» [37]. Экономический субъект самостоятельно формирует методику формирования данного оценочного резерва: по вероятности погашения долгов, по оценке вероятности банкротства, по количеству дней просрочки. От выбора методики формирования оценочного резерва по сомнительным долгам будет зависеть финансовый результат и величина отложенных налогов (временные разницы). В этом практическом примере бухгалтер может оценить вероятность возврата дебиторской задолженности на основе исторических данных (статистика погашения долгов с контрагентом, переписка с контрагентом, величины прошлых просрочек) и принять решение

о том, в каком размере сформировать резерв по этому контрагенту. Таким образом теория ожидаемой полезности помогает обосновать оценку бухгалтерского суждения с учетом вероятностей. Также теория ожидаемой полезности проявляется и в суждениях об учетной политике при переходе на новые стандарты. Выбирая между ретроспективным и перспективным применением изменений (если это позволяю сделать стандарты), то бухгалтер оценивает трудозатраты на пересчет показателей прошлых периодов против полезности обеспечения сопоставимости данных для пользователей отчетности.

Теория перспектив участвует в формировании профессионального суждения через призму восприятия потенциальных потерь и выгод относительно определенной точки отсчета, а не в абсолютных величинах. Ключевое положение теории – ассиметричное отношение к прибылям и убыткам, где убытки психологически воспринимаются болезненнее равных по величине прибылей, что неизбежно влияет на учетные суждения. Эффект точки отсчета проявляется при оценке основных средств – по первоначальной или переоцененной стоимости. Организация самостоятельно принимает решение по какой стоимости оценивать основной средство. При принятии решения о переходе на модель переоценки бухгалтер сталкивается с ассиметричным восприятием последствий. Если рыночная стоимость возросла, то дооценка воспринимается как условная выгоды – показатель чистых активов увеличивается (за счет оборота по кредиту 83 счета). Если рыночная стоимость уменьшается, то появляется обязанность признать убыток от обесценения и отнести его на финансовый результат (если убыток превысил первую дооценку). Такой убыток будет восприниматься как реальная потеря, которая повлияет на величину нераспределенной прибыли, и акционеры (собственники) останутся без дивидендов. Теория перспектив позволяет взглянуть на этот процесс следующим образом – «психологическая боль» от уценки будет превышать «психологическую радость» от дооценки, а отсутствие ожидаемой динамики в оценке основного средства не будет влиять

на финансовый результат, но не совсем достоверно будет отражать финансовое состояние организации с учетом внешних факторов, следовательно выбор бухгалтера остановится на оценке только по первоначальной стоимости.

Теория игр и экономического поведения в части профессионального суждения бухгалтера находит своё отражение через оценку возможных исходов действий внешних субъектов. Это связано с тем, что бухгалтер формирует суждения в условиях, где управленческие решения зависят от поведения руководства, налоговых органов, аудиторов, банков, решений судов, например, формирование оценочного обязательства по судебным разбирательствам, где величина резерва рассчитывается от множества факторов и ожидаемых действий судьи, третьих сторон, действий юристов и адвокатов, судебной практики и других юридических аспектов. Согласно стандартам, резерв следует создавать тогда, когда выбытие активов более вероятно (более 50% вероятности). Также хорошим примером является расчет чистой стоимости продаж запасов, когда на рынке взаимодействуют разные группы контрагентов и все они формируют собственную стоимость запасов. Таким образом, профессиональное суждение бухгалтера может найти своё отражение в теории игр и экономического поведения.

Суждение бухгалтера находит свое отражение в теории принятия управленческих решений через структурированное принятие решение в сложных учетных задачах. Теория изучает последовательное и структурированное решение комплексных задач в условиях неопределенности. Теория управленческих решений находит своё отражение при разработке учетной политики и внесение дополнений к ней. В целом, процесс формирования учетной политики представляет собой системный процесс через оценку множества факторов и специфики работы организации в обозримом будущем [121]. Более того, эта научная теория хорошо демонстрирует системный подход через идентификацию проблем, критерии выбора, анализ альтернатив, описание последствий, анализ рисков, описание выбора и контроль за ведением учета по разработанному способу учета.

Теория поведенческих финансов Ричарда Талера также находит отражение в профессиональном суждении бухгалтера. Психологическая составляющая нашей жизни неизбежна и активно расширяет своё влияние на профессиональные аспекты профессий. Бухгалтеры подвержены психологической нагрузке в своей работе из-за постоянно меняющихся норм налогового законодательства, новых введенных учетных стандартов, сжатые сроки и прочие стрессовые ситуации. При наличии негативного профессионального опыта бухгалтер склонен придерживаться консервативных установок в своих решениях. В случаях, когда организация имеет негативный опыт в части начисления штрафов от налоговой, предписаний от уполномоченных органов, проигрыши судебных разбирательств, неверные оценки, то такие факторы повлияют на суждения, и бухгалтер будет склонен переоценивать вероятность неблагоприятного исхода. Что скажется на создании избыточных оценочных резервов и обязательствах. Хороший пример можно привести и про позитивные ожидания денежных потоков, что очень важно при тесте на обесценение актива. Если ожидаемые денежные потоки от актива будут слишком завышенными, то появится риск искажения в части оценки активов. Таким образом теория поведенческих финансов и профессиональное суждение бухгалтера являются частично взаимосвязанными при системном подходе к формированию профессионального суждения.

Теория принятия рисков участвует в формировании профессионального суждения бухгалтера через систематическую идентификацию, оценку и управление рисками, связанными с учетными решениями. Каждое суждение содержит риск ошибки, и бухгалтер должен балансировать между манипуляцией показателями отчетности и риском излишнего консерватизма, который также может исказить достоверное представление. Ключевой аспект теории принятия риска – это понимание того, что бухгалтер принимает решения в условиях многоуровневых рисков: первый уровень – риск неверной оценки экономических событий, второй уровень –

риск неправильной интерпретации стандартов и третий уровень – риск ответственности для бухгалтера (административная, налоговая, уголовная). Эти риски взаимосвязаны и влияют на формирование суждения. В практической работе оптимальное суждение не всегда соответствует минимальному риску – оно представляет осознанное принятие приемлемого уровня риска, обоснованного профессиональным анализом и соответствующего концепции правдивого и достоверного представления финансовой информации (категория «true and fair view» сформулированная в Англии в 1944 году) [31, с. 14].

В целом, такая взаимосвязь элементов, научных дисциплин и координация действий могут привести к возникновению синергетических эффектов, которые проявляются во взаимодействии и взаимодополнении учетной системы в организации. Под синергетическим эффектом «понимается превышение результата деятельности системы над арифметической суммой результатов элементов системы, действующих по отдельности» [83, с. 33]. В основном синергетический эффект рассматривается в масштабах организаций, корпораций, отраслей экономики, объединения крупных корпораций и макроэкономических колебаний. В отношении бухгалтерского суждения синергетический эффект исследуется во взаимодействии внешних факторов таких как экономические науки, развитие бизнес-процессов и факторы, которые влияют на суждение.

Синергетический эффект от взаимосвязи рассмотренных научных теорий и концепций достигается через их взаимное дополнение и компенсацию ограничений каждой отдельной концепции. Таким образом формируется междисциплинарный подход к формированию профессионального суждения бухгалтера, который отлично демонстрирует необходимость формирования системного подхода. Следовательно, при подготовке будущих специалистов и составлению рабочих программ дисциплин, необходимо подчеркивать приобретение таких навыков и компетенций при обучении студентов. Синергетический эффект от

взаимодействия научных теорий представлен в таблице 13. Тем не менее, описание этих эффектов не имеет рамок или ограничений, и они могут изменяться в зависимости от условий профессиональной задачи бухгалтера.

Таблица 13 – Матрица синергетических эффектов научных теорий и концепций при формировании профессионального суждения

Взаимодействие теорий	Механизм синергии	Ожидаемый эффект	Практический пример
Теория ожидаемой полезности + Теория перспектив	Предполагаемая ожидаемая полезность	Более реалистичная оценка фактического поведения при выборе альтернатив	Процедура теста на обесценение активов, а именно расчет дисконтированной стоимости
Теория игр + Теория принятия рисков	Стратегический анализ	Многоуровневая модель риска, учитывающая действия других участников	Создание резерва по сомнительным долгам
Теория принятия управленческих решений + Теория поведенческих финансов	Формализованные процедуры принятия решений компенсируют когнитивные искажения	Снижение влияния психологических факторов на качество суждений	Оценочные суждения, требующие количественных и качественных характеристик
Теория перспектив + Теория принятия рисков	Понимание асимметрии восприятия рисков дополняет объективную оценку вероятностей неблагоприятных исходов	Осознанная калибровка консерватизма суждений с пониманием психологических причин	При формировании суммы дисконтированного арендного обязательства в условиях неопределенного срока действия договора аренды
Теория ожидаемой полезности + Теория принятия управленческих решений	Концепция максимизации полезности оценивается через структурированный процесс оценки альтернатив	-	Выбор метода амортизации для групп ОС и НМА, через определение критериев полезности, расчет альтернативных способов

Источник: составлено автором.

Сформированная матрица синергетических эффектов показывает, как можно системно подойти к оценке того, как научные идеи влияют на бухгалтерские суждения. Её практическая ценность заключается в междисциплинарном подходе в профессиональном суждении бухгалтера. Благодаря этой матрице можно перейти от интуитивного формирования суждений к более последовательному использованию инструментов, когда бухгалтер формирует суждение.

В части профессионального суждения бухгалтера синергетический эффект можно получить несколькими способами.

Первый способ – **компенсация когнитивных искажений через структурированный процесс формирования суждений**. Из области поведенческих финансов известно, что в таких суждениях регулярно проявляются психологические сдвиги системного свойства – к примеру, эффект якоря, ментальный учет или чрезмерная уверенность в своих суждениях. Теория управленческих решений, в свою очередь, даёт набор формализованных алгоритмов и шагов, которые помогают уменьшить влияние этих сдвигов, потому что требуют пройти все этапы по порядку и обязательно зафиксировать на чем основано решение.

Второй способ – **корректировка суждений через обратную связь**. Согласно теории принятия управленческих решений необходимо отслеживать результаты, контролировать ход исполнения суждений и вносить изменения, если потребуется. Поведенческие финансы показывают, что люди часто пропускают обратную связь, стремясь оправдать уже сделанный выбор. Когда бухгалтер имеет понимание этих аспектов, то ему проще разбирать ошибки в суждениях. Искусственный интеллект может сделать такие корректировки более точными. Однако, важно помнить, что искусственный интеллект – это лишь вспомогательное средство в работе бухгалтера, а не его замена.

Теория принятия управленческих решений предусматривает наблюдение за результатами, контроль исполнения и корректировки при необходимости. Теория поведенческих финансов объясняет почему люди

игнорируют обратную связь из-за стремления подтверждать уже принятое мнение. Понимание этих аспектов помогает бухгалтеру выстраивать анализ ошибок. Ежегодная проверка оценочных значений помогает находить повторяющиеся отклонения и улучшать будущие оценочные суждения на основе фактических данных. Искусственный интеллект может помочь сделать такие корректировки точнее и удерживать суждения в разумных пределах. Однако, следует помнить, что искусственный интеллект следует применять именно только как дополнительный инструмент для работы бухгалтера.

Третий способ – **многоуровневая оценка рисков с учетом внешних факторов**. В процессе аудиторской деятельности и научного исследования бухгалтерских суждений выявлено, что классическая теория принятия рисков, концентрируется на оценке экономического риска ошибочного суждения для организации, систематически игнорируя личный профессиональный риск бухгалтера как субъекта принятия решения. Профессиональное суждение бухгалтера высшего качества заключается не в минимизации отдельного вида риска, а в установлении равновесия между комбинацией рисков, подкрепленного убедительным обоснованием принятого решения в определенных обстоятельствах. Хорошим примером является формирование резерва по сомнительным долгам при способе оценки вероятности погашения дебиторов.

Четвертый способ – **расширения временного горизонта суждения**. С точки зрения теории перспектив временное дисконтирование характеризуется как переоценка текущих эффектов относительно будущих. Теория принятия управленческих решений предполагает оценку именно долгосрочных последствий. Синергия будет достигаться через структурированный анализ межвременных эффектов с осознанием психологический тенденции к «близорукости». При выборе учетной политики бухгалтер не только оценивает текущее влияние на показатели, но и моделирует накопленный эффект на горизонте трех-пяти лет, компенсируя естественную склонность переоценивать ближайшую перспективу. Более того, в работах советских

ученых уже отмечалась важность моделирования финансового результата [116].

Пятый способ – **профессиональные обсуждения сформированных суждений**. Интеграция различных теорий создает общую концептуальный фреймворк для обсуждения сложных комплексных суждений в профессиональной среде. Вместе интуитивных аргументов используется структурированная аргументация с апелляцией и концепциям. Это только повышает качество коллегиального обсуждения при формировании учетных суждений.

Вывод: профессиональное суждение бухгалтера представляет собой не только сложный процесс решения профессиональных задач в условиях неопределенности, но и включает в себя аспекты междисциплинарного подхода. Применение только учетных дисциплин обеспечивает лишь выполнение основных профессиональных обязанностей бухгалтера. Синергетический эффект от взаимосвязи научных теорий с бухгалтерским учетом отражается через выполнение бухгалтером дополнительных профессиональных функций. Таким образом системный подход к обоснованию профессионального суждения можно внедрить через дополнение трудовых функций и действий, которые представлены в приложении Л.

Практическая значимость междисциплинарного подхода к обоснованию и формированию профессиональных суждений бухгалтера заключается в формировании основ для развития профессионального образования бухгалтеров. Сформированный подход к суждениям позволит критически оценивать собственные решения, применять процедуры контроля и систематизировать процесс формирования суждений.

2.3 Базовая последовательность формирования профессионального суждения

С методологической точки зрения, формализация хозяйственных ситуаций описывается путем построения специализированных учетных моделей или алгоритмов [8, с. 38]. В данном контексте модель интерпретируется как «система, обладающая одинаковыми свойствами с системой оригиналом и являющаяся более простой, чем оригинальная» [18, с. 98]. Подобная интерпретация категории «модель» довольно-таки хорошо демонстрирует последовательный учетно-контрольный процесс в организациях.

«Для моделирования вариантов используется формальная, чаще всего имитационная, модель предметной области» [18, с. 29]. Такой структурный подход к моделированию бухгалтерского суждения позволяет проанализировать синтез элементов объекта и идентифицировать объект исследования как единую функционирующую систему. Оптимизация моделирования достигается через итеративное сопоставление требований РСБУ с операционными параметрами хозяйственной системы, что дает основу для формирования профессионального суждения в соответствии с требованиями осмотрительности согласно п. 2.16 Концептуальным основам представления финансовых отчетов [34].

В 1955 году американский ученый Герберт Саймон предложил теорию ограниченной рациональности. Он предполагал, что экономический субъект не всегда оптимизируют свои решения, а скорее удовлетворяются тем, что результат действий обеспечивает ожидаемую экономическую выгоду. Ученый смоделировал поведение менеджеров, которые принимали решение при условиях нехватки информации. Пока все идет хорошо, менеджеры ничего не будут менять. Но при наступлении критической ситуации они тут же принимаются формировать моделирование решений.

Ученый в области управления и менеджмента Рассел Линкольн Акофф сформировал факторы, влияющие на процесс решения проблем:

1) лицо, принимающее решение (какой-либо субъект, которому предстоит найти решение);

2) управляемые переменные (то, что можно будет изменить или повлиять на изменение);

3) принятие решения (выбор той стратегии поведения, которая позволяет избежать потерь при решении проблемы);

4) неуправляемые переменные (переменные, которые влияют на решение проблемы, но лицо принимающее решение не имеет возможности их изменить) [1, с. 13].

Важность моделирования обоснована тем, что такой подход позволяет рассмотреть решения с нескольких сторон. Ученые в области теории полезности Фон Нейман и Оскар Моргенштерн утверждали «рациональный экономический субъект должен выбрать вариант поведения, который обладает максимальным значением» [88, с. 17]. В отношении бухгалтерского учета положение уместно трактовать следующим образом «тот способ принятия к учету, который выбирает бухгалтер, должен иметь наибольшую полезность в отношении потенциальных пользователей финансовой отчетности». Принятое суждение должно быть выбрано с минимальными налоговыми рисками и рисками искажения отчетности. Более того, руководство хозяйствующего субъекта должно понимать полезность таких суждений и оценить все варианты (сценарии). В таком случае метод моделирования будет являться оптимизирующим принципом в формировании профессионального суждения. В таком случае бухгалтер выступает финансовым консультантом для хозяйствующего субъекта, который заинтересован в благополучном ведении деятельности.

Один из основоположников теории балансоведения советский ученый Н.А. Блатов отмечал, что «при учете не только записывают, что пришло в хозяйство, и что ушло из него, но отмечают также откуда и на каких основаниях был приход, и куда и на каких основаниях был расход; иначе говоря – при учете отмечают причины хозяйственных оборотов» [5, с. 6]. Упоминание «причин хозяйственных оборотов» важно для современного профессионального суждения. Именно исследование и анализ причин

позволит бухгалтеру правильно выбрать корректный способ отражения в учете, а также оценить риски и последствия.

В связи с требованиями отечественного законодательства к ведению бухгалтерского учета в федеральных стандартах и правил налогового учета бухгалтер имеет право выбирать разные способы учета и оценки объектов учета. Возможность рассмотрения альтернативных способов позволяет построить учет таким образом, который будет отражать специфику деятельности и стратегические задачи организации.

Одной из основных профессиональных задач бухгалтера является определение порядка признания объектов учета, что требует принятия взвешенного решения. Российские стандарты бухгалтерского учета усиливают значимость этой задачи, предъявляя требование к формированию профессионального суждения, которое должно сопровождаться подробной аргументацией [70].

Профессиональные бухгалтерские задачи предполагают наличие четкой цели при отсутствии стандартизированных средств её решения. Бухгалтер в процессе их решения должен гарантировать соблюдение всех учетных принципов, нормативных предписаний и законодательных норм. Для этого возможно привлечение экспертного сообщества и использование специализированных рекомендаций. Следовательно, в современных условиях профессиональная деятельность бухгалтера требует применения аналитического мышления для работы со сложными и нестандартными учетными ситуациями.

В логике и психологии различаются два типа мышления: теоретический (разумное мышление) и эмпирический (рассудочное мышление). В работе Алдарова Т. М. описано исследование о типах мышления и его компонентах (рефлексия, внутреннее планирование и содержательный анализ) [69]. Такие подходы к постановке профессиональных задач и их решению, привели к необходимости систематизации алгоритма решения бухгалтерских профессиональных задач.

Анализ этой проблемы привел к необходимости разработки концептуальной базовой последовательности, а именно алгоритма формирования профессионального суждения бухгалтера, который представлен на рисунке 10. При создании алгоритма использовались положения из таких научных областей как логика, теория аргументации, теория управленческих решений. Сформированный алгоритм представляет собой линейную последовательную систему, которая описывает процесс формирования профессионального суждения бухгалтера [118].

Источник: составлено автором.
Рисунок 10 – Алгоритм формирования профессионального суждения бухгалтера

Первый этап формирования бухгалтерского суждения – это определение цели профессионального суждения.

Цель представляет собой желаемый результат или конечное состояние, к которому стремятся, используя доступные ресурсы и средства. Цель задает направление деятельности и определяет, какие шаги необходимо предпринять для её достижения. В ином контексте цель выступает как ориентир, объединяющий усилия и ресурсы для решения конкретной задачи или реализации определенного замысла [1, с. 55].

В целом, суждение является основным компонентом для любого умозаключения. Формулирование суждения без определенного объекта является невозможным. Посредством суждения человек передаёт окружающим некоторую информацию об объекте. Качество суждения в какой-

то мере зависит от того в каких условиях проходит мыслительный процесс (такие условия нуждаются в дополнительных научных исследованиях и дискуссиях) [97].

В работе советского ученого А.П. Рудановского содержится положение о том, что «новый учет требует прежде всего рассуждения и обобщения цифр регистрации в количественные представления, почему все надежды нового учета, пока, не могут не быть тесно связанными с источником количественных представлений …» [24, с. 47]. Мысль ученого подчеркивает концептуальную связь между первичными учетными данными и их последующей интерпретацией в рамках учетно-контрольных процессов.

В контексте рассматриваемого алгоритма сущность профессионального суждения представляется как последовательный учетно-контрольный процесс. Данный подход обосновывается спецификой бухгалтерского мышления, для которого характерна изначальная ориентация на объект учета и необходимость формирования его однозначного концептуального образа [97]. Таким образом, отправной точкой любого профессионального суждения выступает четкая идентификация предмета суждения – будь то материальный актив, обязательство, хозяйственная операция или другое событие, подлежащее признания в учете и оценке.

В части профессионального суждения бухгалтера выделяются следующие целевые установки:

1) формирование оценочных значений объектов бухгалтерского учета;

2) формирования учетной политики, выбор способов учета из альтернативных вариантов, предусмотренных стандартами;

3) разработка внутрифирменных методических указаний или стандартов по существенным объектам учета;

4) формирование учетной процедуры в условиях отсутствия прямого регулирования стандартов;

5) определение состава и объема детализации информации, подлежащей раскрытию в отчетной информации.

Таким образом, первый этап в алгоритме – это постановка конкретной цели, что подчеркивается в научных работах [90].

Второй этап – это изучение теории и практики.

На втором этапе бухгалтером изучаются учетные стандарты, методические рекомендации профессиональных сообществ, судебная практика (в отдельных случаях) и научные работы ведущих ученых. Следовательно, бухгалтеру необходимо профессионально ориентироваться в соответствующей профессиональной литературе и отбирать самое необходимое. Поиск теоретического материала проводится на специализированных платформах, научных библиотеках, периодических изданиях и прочих информационных источниках.

Бухгалтер должен не забывать об уровнях нормативного регулирования бухгалтерского учета в России. Результат опроса по оценке факторов, влияющих на профессиональное суждение бухгалтера, хорошо демонстрирует этот аспект. Группа нормативно-правовых факторов является самым значимым фактором.

Анализ профессиональной литературы позволит бухгалтеру найти новейшие способы учета, узнать взгляды практикующих бухгалтеров на тот или иной способ учета. Этап изучения множества стандартов и работ поможет продемонстрировать добросовестность в формировании суждения. Если отобранный теоретический материал не полностью соответствует области компетенции бухгалтера, то ему необходимо обратиться за консультациями к соответствующим специалистам. В случае, когда суждение формируется группой бухгалтеров (коллегиально), то каждый участник группы может исследовать определенную область знаний.

Чем больший объём релевантного материала будет отобран, тем шире окажется спектр возможных оснований для формирования обоснованного суждения. На этой основе бухгалтер сможет разработать несколько возможных

сценариев, применяя положения теории перспектив, и оценить их с точки зрения практической применимости.

Вполне возможно, что бухгалтер может воспользоваться профессиональными суждениями, сформированными другими бухгалтерами, либо обратиться к собственным ранее разработанным суждениям при условии их актуальности и соответствия складывающихся условий неопределенности.

Таким образом, на втором этапе формирования, изучив положения нормативных актов, переходит к исследованию прошлых событий в организации. Данный этап значим, постольку поскольку позволяет сформировать более обоснованную основу для формирования дальнейших суждений.

Третий этап – это анализ событий прошлых отчетных периодов, статистических данных, истории частоты или периодизации фактов хозяйственной жизни – опыт хозяйственной деятельности организации.

При подготовке отчетной информации бухгалтеру, в первую очередь, необходимы учетные данные, которые накапливаются организацией на протяжении всего периода её деятельности [10].

М. Д. Акатьева отмечала, что «основной функцией бухгалтерского учета является обеспечение потенциального пользователя максимально большим объёмом информации, позволяющим принимать соответствующие финансовые решения путем отбора необходимой для этого учетной информацией» [67, с. 138].

На третьем этапе формирования суждения формируется актуальная выборка учетных данных. Отобранная совокупность должна в полной мере соответствовать целевой установке профессионального суждения. Корректность формирования выборки во много определяет достоверность последующих аналитических выводов.

Такой отбор должен соответствовать критериям объективности. Это связано с тем, что бухгалтерский учет и статистика в хозяйствующем субъекте должны правдиво предоставлять информацию для пользователей отчетности.

После отбора необходимого информационного материала целесообразно его представить в удобном и компактном виде. Для этого можно использовать таблицы, графики, гистограммы, инструменты бизнес-аналитики, BI – инструменты и другие способы визуализации [112].

Итогом этого этапа является выборка информационных данных для дальнейшего формирования суждения.

Четвертый этап – логическое обоснование процесса бухгалтерского суждения.

Любой факт хозяйственной жизни экономического субъекта должен быть экономически обоснован. Следовательно, для бухгалтерского суждения необходимо привести весомые доводы и аргументы в пользу суждения бухгалтера. Это связано с тем, что действия бухгалтера должны минимизировать риски искажения отчетности.

Под аргументацией понимается «деятельность по обоснованию конкретных утверждений, суждений и мнений» [28, с. 29]. Данная деятельность предполагает проведение сжатого аналитического обзора, критическую оценку или опровержение позиции. В рамках формирование профессионального суждения количество приводимых аргументов и доводов может быть ограничено, что является риском при формировании отчетной информации. Исходя из этого, этап логического обоснования с помощью аргументов является неотъемлемой частью алгоритма.

«Аргументация подразделяется на универсальную и контекстуальную аргументацию. Универсальная аргументация подходит в случае обоснования своей точки зрения перед широкой аудиторией. Контекстуальная аргументация подходят в случае, когда обоснование происходит в узких и определенных кругах» [10, с. 190]. При формирования профессионального суждения бухгалтеру целесообразно использовать контекстуальную аргументацию, так как он должен обосновать суждение.

Таким образом бухгалтеру и руководству организации необходимо достичь обоснованной уверенности в корректности сформированного

суждения. Предоставив достаточные аргументы в соответствии с элементами обоснования, бухгалтер подтверждает глубину анализа возможных решений и демонстрирует надлежащий уровень проработки профессиональной задачи.

Пятый этап – аналитическая работа бухгалтера при формировании суждения.

Этап предполагает формирование дерева решений либо построение финансовой модели, которая позволяет упорядочить операционные и учетно-контрольные процессы хозяйствующего субъекта. «Применяя финансовое моделирование, бухгалтер сможет спрогнозировать финансовый результат; факторы, влияющие на его изменение и учет внешних факторов» [23, с. 23].

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая направлена на повышение качества информации, одним из направлений отметило «существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности». В рамках этого направления необходимо уделить особое внимание на «выработку навыков применения таких способов обработки информации, как дисконтирование, вероятностные расчеты, математическая статистика и тому подобные способы» [35]. Исходя из этого бухгалтер должен суметь провести аналитическую работу для формирования и обоснования профессионального суждения.

Составлением финансовой модели обычно занимаются экономисты и финансисты, при активном привлечении всего руководства хозяйствующего субъекта. Такая финансовая модель построена на расчетах бухгалтера и характеризует его профессиональное суждение. Бухгалтер на этом этапе формирования суждения демонстрирует результаты математических расчетов. Бухгалтерская финансовая модель должна описывать изменение финансового результата при выборе того или иного способа учета.

После определения способов учета бухгалтер должен привести аналитические расчеты в разрезе применяемых методов, а именно на какую сумму может измениться финансовый результат. Затем, он отражает стоимостные величины на модели и прогнозирует финансовый результат. В зависимости от целей руководства, согласно таблице 14, бухгалтер выберет оптимальный способ учета с минимизацией финансовых и налоговых рисков. В итоге бухгалтером создастся иллюстрация возможного изменения финансового результата. Такой подход поможет руководству более тщательно проанализировать планируемые управленческие решения.

Таблица 14 – Цели и стремления руководства по отражению информации в финансовой отчетности с помощью манипуляции отчетной информацией

Стремление показать высокие результаты	Стремление показать низкие результаты
… перед собственниками для пролонгации трудового договора на руководящие должности	… снижение налоговой нагрузки и получения налоговых льгот при наличии такой возможности
… перед собственниками для получения большой величины годовых премий	… для избегания проведения обязательного аудита
… перед собственниками для получения заёмных средств от кредитных организаций	… отсрочить получение статуса «крупный налогоплательщик»
… для привлечения новых контрагентов и укрепления деловых связей	… выкуп собственных долей/акций у собственников/акционеров по низким ценам
… для привлечения новых инвестиций и новых инвесторов	… для «фиктивного» банкротства
… для увеличения оценки стоимости бизнеса и дальнейшей его продажи	… для формирования резерва под обесценение финансовых вложений в дочерние организации
… для увеличения стоимости чистых активов	-

Источник: составлено автором по материалам [128].

Однако, бухгалтер должен добросовестно заниматься учетом и достоверно отражать факты хозяйственной жизни организации. Он со своей стороны должен придерживаться профессиональной этики и предупредить руководство о негативных последствиях с манипуляцией (мошенничеством)

финансовой отчетности. Вследствие этого финансовое моделирование предназначено для оптимизации учета, но никак не для манипулирования.

Шестой (завершающий) этап – формирование профессионального суждения бухгалтера. На этом этапе формируются окончательные выводы для формирования суждения. Бухгалтер формирует итоги всех этапов суждения с учетом принятых решений руководства хозяйствующего субъекта в виде отдельного документа.

Профессиональное суждение бухгалтера необходимо оформлять в документальной форме как приложение к учетной политике. Такой подход позволит заинтересованным группам лиц видеть информацию бухгалтерского учета и отчетности наиболее высокого качества.

Документальная форма бухгалтерского суждения должна содержать:

– контактные данные хозяйствующего субъекта;

– период вынесения суждения (это может быть одна дата или период процесса формирования суждения);

– ФИО бухгалтера, сформировавшего суждение;

– содержание профессионального суждения, в котором перечисляются: цель суждения; область изучения; используемая нормативная база;

– при необходимости графическая и табличная иллюстрация аналитической работы;

– информация о привлечении внешних специалистов;

– обстоятельства, вызвавшие сформированное суждение (цель руководства; ожидаемые изменения в законодательстве; ожидаемый переход на новые рынки реализации готовой продукции и другие обстоятельства);

– способ внутреннего контроля за формированием суждения (главный бухгалтер; внутренний аудитор; внутренний контроллер; финансовый директор; методолог бухгалтерского учета);

– подпись и дата лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета.

Важный вывод, вытекающий из проведенного исследования, состоит в том, что совокупность этапов формирования профессионального суждения бухгалтером, можно считать проектной работой по созданию достоверного информационного образа экономического субъекта, характеризующего его финансовое состояние, результатов его деятельности, настоящую и будущую способность генерировать денежные потоки. Идентифицированные этапы формирования суждения обеспечивают формирование более профессионально грамотной учетной политики, что весьма важно для достижения требующего уровня достоверности и уместности отчетной информации.

Бухгалтерское суждение учеными исследуется как вывод бухгалтера, по результатам аналитической работы, по вопросу оценки и признания объекта учета в отчетности в условиях неопределенности [10].

В приложениях Г и Д диссертационной работы приведены основные примеры формирования профессионального суждения бухгалтера согласно предложенному алгоритму на практических примерах.

Вывод: на основании проведенного исследования разработан и предложен последовательный алгоритм формирования профессионального суждения бухгалтера, позволяющий снизить риски манипуляции показателями отчетной информации. Предложенный алгоритм является унифицирующей учетно-контрольной процедурой, которая позволяет свести понимание создания бухгалтерских суждений к единому методическому пониманию.

Однако, каждый хозяйствующий субъект может адаптировать предложенный алгоритм под корпоративную стратегию с учетом детерминирующих факторов и особенностей работы организаций. Практическая значимость проявляется в методологическом обеспечении инструментария повышающим достоверность отчетной информации.

Глава 3

Реализация системного подхода к обоснованию профессионального суждения

3.1 Риски, связанные с обоснованием профессионального суждения, их значение и методы минимизации

Было отмечено, что экономика претерпевает значительные изменения: от появления новых учетно-контрольных процессов до цифровизации всех бизнес-процессов в организации. Однако, эти изменения всегда сопровождаются добросовестными действиями. К этим действиям можно отнести манипулирование с показателями бухгалтерской отчетности, «креативный учет», намеренное искажение стоимости активов, игнорирование контрольных процедур по тестированию на обесценение и другие негативные действия против достоверной отчетности.

Согласно п. 2.5 Концептуальных основ представления финансовых отчетов «основополагающими качественными характеристиками финансовой информации являются уместность и правдивое представление» [34]. Из этого следует, что информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, обязана давать достоверное представление о финансовом состоянии организации, поскольку они оказывают влияние на решения, принимаемые пользователями отчетностями.

В соответствии с методическим разъяснением Минфина России ПЗ 9/12 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» для полного представления об экономическом субъекте необходимо раскрывать информацию о рисках, которым подвержена организация [32]. Данное разъяснение регулятора объясняет какие риски можно раскрыть в отчетной информации экономического субъекта. Таким образом вопрос раскрытия и детализации

информации о рисках становится предметом профессионального суждения бухгалтера.

В соответствии со ст. 15.11 КоАП «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности» предусмотрена административная ответственность за искажение статей бухгалтерской отчетности, и бухгалтер несет ответственность за результаты и качество своей работы [125, с. 134]. Для избегания этого, руководство организации должно иметь понимание о рисках, связанных с составлением финансовой отчетности и предусмотреть меры (или контрольные процедуры) по их минимизации.

В соответствии с положениями пункта 13 стандарта МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» гласит, что «многие организации представляют основные факторы неопределенности, с которыми она сталкивается» [41]. Бухгалтер самостоятельно решает какую информацию он будет раскрывать в отчетной информации в части бухгалтерских рисков. Что также является предметной областью профессионального суждения бухгалтера.

Руководство по отчетности в области устойчивого развития гласит «публикация информации по существенным темам может включать раскрытие информации для внешних сторон, отличающейся от информации, используемой внутри в организации для целей повседневного управления» [66]. При определении существенных тем в части внутренних факторов одним из факторов является такая категория как существенные риски для деятельности организации.

Риск представляет собой неотъемлемый элемент человеческой деятельности: от бытовых решений до глобальных стратегий. В современной научной парадигме такая категория как «риск» приобрела статус методологической основы во многих дисциплинах. Риск рассчитывается в страховом деле с помощью актуарных вычислений, применяется в поведенческой экономике при принятии решений или риск-менеджменте,

принимается во внимание в цивилистических науках при оценке правовых последствий. В целом, сущность риска присутствует практически в каждой области научных знаний.

Под риском как гражданско-правовую категорию можно понимать «вероятность возникновения объективно существующих и (или) допускаемых субъектом гражданских правоотношений неблагоприятных последствий, посягающих на его имущественные и (или) личные неимущественные отношения» [79, с. 123].

Также под риском можно понимать «комбинацию вероятности события и его последствий» [40]. В контексте профессионального суждения бухгалтера приведенное определение риска как комбинации вероятности имеет принципиальное значение, поскольку каждое суждение принимается в условиях неопределенности будущих событий и их финансовых эффектов.

В «Большой российской энциклопедии» под категорией риск понимается «возможная опасность, угроза, вероятность неблагоприятного или неожиданного результата действий или развития событий» [6, с. 537]. Понятие «риск» активно применяется в страховании и актуарных расчетах, финансах, здравоохранении, экологической среде, а также в повседневной публичной риторике.

Согласно примечаниям к термину «риск обычно используют только тогда, когда существует возможность негативных последствий»; «в некоторых ситуациях риск обусловлен возможностью отклонения от ожидаемого результата или события» [40]. Акцент на негативных последствиях особенно актуален при применении принципа осмотрительности, требующего большей готовности к признанию обязательств и расходов, чем активов и доходов, что отражает ассиметричный подход к учетным рискам. Понимание риска как возможности отклонения от ожидаемого результата подчеркивает вероятностный характер большинства бухгалтерских оценок, где профессиональное суждение должно основываться не на единственном сценарии развития событий, а на анализе возможных исходов с учетом их

вероятности и потенциального влияния на финансовое положение организации.

Основные бухгалтерские риски в части профессионального суждения:

1) когнитивные искажения;
2) конфликт интересов и (или) давление стейкхолдеров;
3) недостаток информации или её низкое качество;
4) неоднозначность нормативных требований;
5) временные и ресурсные ограничения;
6) недостаток опыта или квалификации бухгалтера.

Одним из рисков является *риск когнитивных искажений* при формировании бухгалтерского суждения. Он заключается в ошибках мыслительного процесса, возникающих при интерпретации и оценке информации [86]. В бухгалтерской практике достаточно распространен «эффект якорения», при котором специалист чрезмерно ориентируется на первоначальные данные при формировании оценочных суждений. К числу факторов этого риска также относится «чрезмерная уверенность» – избыточная убежденность специалиста в собственной правоте и точности прогнозов. Это может приводить к ошибочным выводам и искажению оценки активов и обязательств [130].

Для того, чтобы минимизировать данный риск, предлагается формировать чек-листы, включающие систему «сигнальных факторов», которые акцентируют внимание на потенциально проблемных областях учета. Пример такого чек-листа представлен в приложении В. Кроме того, целесообразно обучать бухгалтерский персонал основам когнитивной психологии и профессиональной этики бухгалтера. Введение указанного подхода позволит существенно повысить качество учетных суждений.

Следующим значимым риском является *конфликт интересов* между бухгалтером и руководством. Он возникает в ситуациях, когда бухгалтер подвергается давлению со стороны руководства организации с целью предоставления более привлекательных финансовых показателей отчетности

[128]. Особую актуальность проблема приобретает при оценке существенных статей баланса, где применение профессионального суждения бухгалтера сопряжено с высокой степенью субъективности. Необходимо отметить, что конфликт интересов может проявляться в другой форме, что означает, когда действия бухгалтера подвергаются угрозе карьерных последствий.

Эффективным методом минимизации риска конфликта интересов являются внутренние этические и корпоративные кодексы. В научных работах отмечается, что формализация этических требований создает институциональный барьер против давления заинтересованных сторон. Такие внутренние регламенты описывают процедуры разрешения этических дилемм, устанавливают иерархию ценностей, в частности приоритет достоверной информации над коммерческими интересами, а также закрепляют механизмы защиты специалистов, отстаивающих свою профессиональную позицию. Особую ценность представляют собой корпоративные кодексы, интегрирующие принцип независимости суждений в организационную структуру, например через подотчетность бухгалтерской службы совету директоров или комитету по внутреннему аудиту. Наиболее результативным подходом является сочетание кодексов с системой конфиденциального информирования о нарушениях и регулярным обучениям персонала на основе реальных практических кейсов. Так, изучение стандартов кодекса этики AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants – Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров) в части правил о защите интересов клиента и честности показало, что совместное принятие таких стандартов способствует принятию более нейтральных и менее предвзятых суждений [132]. Таким образом, комплексное внедрение этических норм создает среду, в которой профессиональные стандарты превалируют над краткосрочными экономическими выгодами отдельных групп пользователей отчетной информации.

Не менее важным риском является *риск недостатка информации*. Он характеризуется отсутствием полного объема надежных данных, необходимых

для формирования обоснованных бухгалтерских суждений. Данный риск возникает в случаях, когда бухгалтер сталкивается с отсутствием рыночных индикаторов, нерепрезентативностью статистических данных или недостоверностью аналитической информации. В научной литературе отмечается, что недостаток информации наиболее критичен при управленческих решениях [114]. Данный риск коррелирует с периодами экономической турбулентности, когда исторические статистические данные уже не позволяют экстраполировать «внутрихозяйственные тенденции». Недостаток информации приводит к расширению диапазона субъективности, что противоречит концептуальным основам финансовой отчетности, ориентированной на предоставление релевантной и достоверной информации заинтересованным пользователям.

В современной учетно-аналитической практике эффективным инструментом для снижения риска информационного дефицита выступает комплексное применение альтернативных источников данных в сочетании со сценарным анализом [87]. Альтернативные данные, включающие информацию из нестандартных источников, существенно расширяют информационную основу для бухгалтерского суждения. Многовариантный сценарный анализ позволяет уменьшить условие неопределенности и управлять риском, через моделирование различных траекторий развития хозяйственной ситуации. В научных работах отмечается, что рассмотрение варианта развития событий является наиболее результативным [94]. Эксперты с высокой способностью к комплексному мышлению лучше представляют многочисленные альтернативные пути развития решения профессиональных задач и соответственно принимают более обоснованные решения [71; 130]. Такой подход к бухгалтерским суждениям позволяет сформировать целостную картину потенциальных результатов, повышая информативность и прогностическую ценность бухгалтерской финансовой отчетности.

Немаловажным риском является *неоднозначность стандартов* – когда стандарты содержат абстрактные формулировки допускающие

множественные интерпретации. Данный риск приобретает особую актуальность при применении принципиально-ориентированных стандартов (МСФО), в отличие от нормативно-ориентированных стандартов учета (РСБУ) [78]. Неоднозначность стандартов создает предпосылки для манипулятивного выбора учетных политик и формирует существенные расхождения в учетной практике экономических субъектов.

Например, в период пандемии COVID-19 в 2020 году ПАО «М.Видео» получил многочисленные уступки по арендной плате. Возник вопрос в условиях неопределенности: каким образом принимать к учету – как уступки модификаций договора, или как переменные арендные платежи. Экономический субъект применил упрощение и принял к учету уступки как переменные арендные платежи, а не как модификации договоров аренды и раскрыл об этом информацию.

Для эффективного снижения риска неоднозначности стандартов целесообразно формирование комплексной системы внутренних методических рекомендаций и профессиональных корпоративных совещаний. Методические рекомендации экономического субъекта должны конкретизировать общие положения стандартов применительно к специфике деятельности, закрепляя унифицированный алгоритм выбора между альтернативными подходами. Профессиональные совещания в свою очередь обеспечивают оперативную адаптацию методик к изменяющимся условиям через обсуждение сложных практических ситуаций. Таким образом, взаимное дополнение формализованных регламентов и профессиональной корпоративной экспертизы формирует многоуровневый механизм защиты от риска неоднозначности, обеспечивая последовательность учетной методологии.

Ещё одним существенным риском является *ресурсное ограничение*. Эта разновидность риска представляет собой совокупность факторов, связанных с дефицитом временных, кадровых и информационно-технологических ресурсов, которые необходимы для анализа учетно-контрольных процессов и

обоснования бухгалтерских суждений. Данный риск проявляется в ситуациях, когда учетные специалисты вынуждены применять упрощенные подходы к формированию суждений из-за сжатых сроков, недостаточной численности профессиональных (опытных) бухгалтеров и ограниченного доступа к аналитическим инструментам. Научные исследования последних пяти лет показывают заинтересованность в профессиональных бухгалтерах и отмечается нехватка квалифицированных кадров [67; 95].

Например, АО «Сибирская Угольная Энергетическая Компания» в годовом отчете за 2020 год отметила, что «точная оценка размера и стоимости будущих работ является трудоемкой и зависит от срока службы шахты или разреза, степени возможного загрязнения, а также от времени и масштаба мер по их устранению. Балансовая стоимость базировалась на допущениях: ставка дисконтирования – 7%, уровень инфляции – 4%». Нехватка некоторых информационно-технических ресурсов не позволила оценить оценочные обязательства в более достоверной форме.

Дополнительный пример того, как нехватка информации влияет на суждение отражено в отчетности ПАО «КАМАЗ» за 2020 год. «В настоящее время Правительство Российской Федерации не предоставило общественности или компаниям, находящимся в его собственности / под его контролем, полный перечень предприятий, которые находятся в собственности или контролируются государством прямо или косвенно. При определении объема раскрытия операций со связанными сторонами в консолидированной финансовой отчетности руководство Группы использует определенные суждения» [63].

Снижение риска ресурсных ограничений может быть достигнуто через интеграцию процессов планирования, рационального делегирования задач и четкого разграничения полномочий в единую методологическую систему. Стратегическое планирование учетно-контрольных процессов должно включать создание временных резервов для анализа комплексных хозяйственных операций в соответствии со сложностью задач. Особую

результативность демонстрирует дифференцированный подход к делегированию, при котором элементы суждений передаются младшим специалистам, в то время как концептуальные вопросы методологии остаются за опытными экспертами. Формализация делегирования полномочий через систему внутренних регламентов создает многоуровневую структуру контроля качества бухгалтерских суждений, позволяя эффективно использовать ограниченные ресурсы бухгалтерской службы в периоды пиковых нагрузок, связанных с подготовкой отчетности [85; 127].

Ещё одним способом по минимизации данного риска является использование искусственного интеллекта. В тех случаях, когда существует нехватка кадровых или интеллектуальных ресурсов, то можно использовать нейросети. Никифорова Н.А. отмечала, что «бухгалтерам необходимо развивать технические навыки, такие как работа с программистами, применение аналитики данных и выявление потенциальных рисков, связанных с данными» [103, с. 30]. Курбанова З.З. отмечала роль интеллектуального учета, как инструмент для повышения эффективности работы бухгалтерских служб [92]. Зверькова Т.Н. описывала роль цифровой бухгалтерии, как «структурный элемент, объединяющий автоматизацию, управление данными и аналитику, которые интегрируют учетные процессы в единой среде» [81, с. 103]. Однако, за ведение бухгалтерского учета и формирование суждений ответственным остается всегда бухгалтер.

Заключительным и не менее важным риском является риск *нехватки квалификации* бухгалтерских работников. Этот риск представляет собой угрозу достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, обусловленную отсутствием у специалиста необходимых теоретических знаний, практических навыков и методологического опыта для обоснованного разрешения нестандартных учетных ситуаций. Данный риск проявляется в неспособности корректно интерпретировать требования сложных стандартов, применении концептуальных принципов, а также в недостаточном понимании экономической сущности сложных учетно-контрольных процессов.

Эффективное снижение риска недостаточной квалификации при формировании профессиональных суждений достигается через организацию интегрированной системы развития компетенций, объединяющий формализованное обучение, институт наставничества и корпоративную базу знаний. В научных работах отмечается, что наиболее результативным является многоуровневый подход (теоретический фундамент и методологическая база) [91; 102]. В свою очередь система наставничества будет обеспечивать передачу корпоративного практического опыта через механизмы совместной работы над сложными задачами. Более того, для повышения этического суждения будущих бухгалтеров важно включить в систему обучения комплексные стандарты профессиональной этики и акцентировать внимание на умение сопоставлять и применять их повсеместно [132]. Нельзя забывать о корпоративной базе знаний, которая включает не только итоговые решения, но и полную аргументацию, рассмотрение альтернативных подходов и ретроспективную оценку результатов применения. Что в свою очередь поможет формировать суждения новым сотрудникам бухгалтерской службы. Полагается, что экономический субъект, внедривший такую триаду развития компетенций, будет демонстрировать значительно более высокое качестве профессиональных суждений и значительно меньшее количество корректировок по результатам аудиторских проверок.

В таблице 15 представлен свод рисков и способы их минимизации.

Таблица 15 – Сводный перечень рисков, связанных с бухгалтерскими суждениями и способы их минимизации

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
Недостаток квалификации	Обучение, наставничество и корпоративная база знаний

Источник: разработано автором.

Вывод: каждый бухгалтерский риск в части профессионального суждения бухгалтера требует комбинации процедурных, технологических и просветительских мер. Наибольший эффект ожидается от:

– стандартизации учетно-контрольных процессов;

– профессиональных корпоративных совещаний;

– независимый контроль, внутренний или внешний аудит, а также мнения экспертов в предметных областях;

– динамическое развитие и повышение квалификации бухгалтеров.

3.2 Фундаментальные качественные характеристики профессионального суждения, детерминирующие эффективность его формирования в практике отчитывающихся субъектов

В условиях усложняющихся финансово-хозяйственных операций и учетно-контрольных процессов, профессиональное суждение бухгалтера является инструментом, обеспечивающим достоверность формируемой отчетной информации. В связи с этим имеет место и необходимость выделения качественных характеристик. Качественная компонента будет выступать критерием, которая позволяет дифференцировать суждения от субъективных интерпретаций, потенциально искажающих экономическую сущность отражаемых явлений и процессов.

В философском словаре Розенталя М.М. и Юдина П.Ф. дано определение «качество – это есть существенная определенность предмета, в силу которой он является данным, а не иным предметом и отличается от других предметов. Качество предмета не сводится к его отдельным свойствам. Оно связано с предметом как целым и охватывает, его полностью и неотделимо от него» [29, с. 231].

В соответствии с Национальными стандартами Российской Федерации ГОСТ Р ИСО 9000-2015 «Качество продукции и услуг организации определяется способностью удовлетворять потребителей и преднамеренным

или непреднамеренным влиянием на соответствующие заинтересованные стороны» [65].

Губайдуллина А.Р. выделяла следующие требования к суждению бухгалтера: «обоснованность суждения, однозначность, системный подход, последовательность, соблюдение приоритета экономического содержания перед юридической формой, возможность практической реализации и проверка объективности» [50, с. 43].

В качестве основных качественных характеристик бухгалтерских суждений предлагается выделить следующие:

1) логичность и непротиворечивость;
2) рациональность;
3) понятность;
4) согласованность с текущей информацией;
5) стратегическая ориентированность;
6) конфиденциальность и информационная безопасность;
7) профессиональная ответственность.

Профессиональное суждение бухгалтера должно характеризоваться внутренней логической согласованностью и отсутствием противоречий в применяемых подходах и выводах. Данная характеристика предполагает соблюдение принципа последовательности в учетной политике и обеспечение системной целостности применяемых методологических подходов. Логичность профессионального суждения проявляется в обоснованной причинно-следственной структуре аргументации, где каждый элемент профессиональной оценки логически вытекает из предшествующих и не вступает в противоречие с устоявшимися учетными принципами и концепциями. В практической плоскости данная характеристика характеризуется через последовательное применение выбранных методов оценки, классификации и признания объекта учета, а также через обеспечение преемственности учетный процедур в условиях изменяющейся экономической реальности.

Качественная характеристика – рациональность.

Рациональность как качественная характеристика профессионального суждения предполагает соблюдений принципа экономической целесообразности при выборе учетных методов и процедур. Суждение должно основываться на рациональном балансе между затратами на формирование информации и ожидаемыми выгодами от её использования. Данная характеристика требует от профессионального бухгалтера или аудитора, взвешенного подхода при определении существенности информации, глубины аналитических процедур и степени детализации раскрытий. Рациональное профессиональное суждение исключает как избыточность информационного обеспечения, так и его недостаточность, оптимизируя информационный массив в соответствии с потребностями пользователей и нормативными требованиями.

Качественная характеристика – понятность.

Понятность бухгалтерского суждения проявляется в его доступности для восприятия пользователями финансовой отчетности, обладающие надлежащими знаниями в области экономики, финансов и бухгалтерского учета. Данная характеристика предполагает транспарентность примененной методологии и четкость формулировок, что позволяет пользователям отчетной информации адекватно интерпретировать представленную информацию. Профессиональное суждение бухгалтера, отвечающее требованию понятности, структурировано таким образом, что раскрывает применяемые допущения, методологические предпосылки и потенциальные ограничения сделанных оценок. Особое значение понятность приобретает при формировании суждений относительно сложных, нестандартных операций или в условиях неопределенности, когда пользователям необходимо ясное представление о примененных профессиональных оценках.

Качественная характеристика – согласованность с текущей информацией.

Профессиональное суждение должно формироваться с учетом всего массива доступной релевантной информации, обеспечивая согласованность с текущим информационным контекстом организации. Данная характеристика предполагает интеграцию актуальных данных операционного, финансового и регуляторного характера в процесс формирования профессионального суждения. Согласованность требует от специалиста регулярного мониторинга изменений в нормативно-правовой среде, отраслевых практиках и внутренних процессах экономического субъекта для обеспечения актуальности формируемых оценок. В практическом аспекте это проявляется в способности профессионального суждения отражать реальную экономическую сущность операций с учетом их контекстуальной специфики и динамики изменения внешней и внутренней среды организации.

Качественная характеристика – стратегическая ориентированность.

Стратегическая ориентированность предполагает формирование профессионального суждения в контексте долгосрочных целей и перспектив деятельности экономического субъекта с интеграцией как финансовой, так и нефинансовой информации, включая данные в области устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности, соответствующие стандартам GRI. Данная характеристика обеспечивает согласованность профессиональных оценок с общей стратегической направленностью организации и её целевыми показателями эффективности. Стратегически ориентированное профессиональное суждение учитывает не только краткосрочные финансовые последствия, но и долгосрочные эффекты принимаемых решений, включая их влияние на экологические, социальные и управленческие аспекты деятельности организации.

Качественная характеристика – конфиденциальность и информационная безопасность.

Данная характеристика отражает необходимость соблюдения конфиденциальности в отношении информации, полученной в процессе

формирования профессионального суждения бухгалтера, при одновременном обеспечении надлежащего уровня раскрытий для потребителей отчетной информации. Суждение бухгалтера должно формироваться с учетом баланса между транспарентностью и защитой коммерчески чувствительной информации. В практическом аспекте это требует от специалиста взвешенного подхода к раскрытию методологических предпосылок и допущений без компрометации конфиденциальной информации организации. Особое значение данная характеристика приобретает в контексте цифровизации учетных процессов и возрастающих рисков информационной безопасности.

Качественная характеристика – профессиональная ответственность.

Профессиональная ответственность как качественная характеристика бухгалтерского суждения предполагает осознание специалистом своей подотчетности за качество и достоверность формируемой информации. Данная характеристика проявляется в приверженности этическим нормам профессии, включая объективность, независимость и профессиональный скептицизм. Ответственное профессиональное суждение предполагает готовность специалиста обосновать примененные подходы и методы, а также нести ответственность за их последствия. В практическом плане это выражается в тщательной и последовательной документации процесса формирования профессионального суждения, что обеспечивает прослеживаемость принятых решений и возможность их последующей верификации. Профессиональная ответственность также включает готовность к пересмотру ранее сформированных суждений при получении новой релевантной информации.

Для оценки качества профессионального суждения предлагается концептуальная модель, включающая многокритериальный анализ качественных характеристик с применением квалиметрического подхода. Модель может быть предназначена для эффективной оценки и мониторинга качества профессиональных суждений как в процессе формирования, так и

при последующем анализе. Для структуры модели оценки сформирована и предложена матрица оценочных критериев, представленная в таблице 16. Весовой коэффициент качественной характеристики рассчитан исходя из суммы оценочных критериев (всего 22 оценочных критерия, по которому следует оценить суждение бухгалтера на предмет качества). Таким образом процесс оценки суждения также является элементом системного подхода.

Таблица 16 – Матрица оценочных критериев профессионального суждения бухгалтера

Качественная характеристика	Оценочные критерии	Весовой коэффициент
1	2	3
Логичность и непротиворечивость	1) последовательность применения учетных принципов; 2) отсутствие внутренних противоречий; 3) согласованность с ранее выраженными суждениями по аналогичным вопросам	0,14
Рациональность	1) соотношение затрат на формирование информации и её полезности; 2) оптимальность выбранных методов и процедур; 3) обоснованность уровня детализации	0,14
Понятность	1) структурированность изложения; 2) четкость формулировок и терминологическая определенность; 3) раскрытие ключевых допущений и ограничений	0,14
Согласованность	1) учет актуальных нормативных требований; 2) интеграция релевантных рыночных данных; 3) соответствие внутренней информации деятельности субъекта	0,14
Стратегическая ориентированность	1) учет долгосрочных целей организации; 2) интеграция финансовой и нефинансовой информации; 3) соответствие стандартам устойчивого развития GRI	0,14

Продолжение таблицы 16

1	2	3
Конфиденциальность и информационная безопасность	1) соблюдение баланса между раскрытием информации и защитой конфиденциальных данных; 2) наличие протоколов защиты чувствительной информации; 3) дифференцированный подход к раскрытиям для различных категорий пользователей	0,14
Профессиональная ответственность	1) документированность процесса формирования суждения; 2) применение профессионального скептицизма 3) независимость от давления заинтересованных сторон; 4) готовность к пересмотру суждения при появлении новой информации	0,18

Источник: составлено автором.

Каждый критерий оценивается по пятибалльной шкале:

– 1 балл – критерий практически не реализован;

– 2 балла – критерий реализован в минимальной степени;

– 3 балла – критерий реализован на базовом уровне;

– 4 балла – критерий реализован в значительной степени;

– 5 баллов – критерий реализован полностью.

Для расчета интегрального показателя качества профессионального суждения предлагается следующая модель по формуле (1):

$$IQJ = \sum_{i=1}^{7} \left(w_i \times \frac{\sum_{j=1}^{n_i} S_{ij}}{n_i}\right), \quad (1)$$

где IQL (Integral Quality of Judgement) – интегральный показатель суждения;

W_i – весовой коэффициент;

S_{ij} – балльная оценка;

n_i – количество критериев в характеристике.

Представленный расчет интегральной оценки качества профессионального суждения основан на методе средних взвешенных оценок, что позволяет учесть системную оценку качества профессионального суждения. Пятибалльная шкала оценки критериев упрощает процесс оценки и является удобным для интерпретации результатов. Значения полученных оценок представлена в таблице 17.

Таблица 17 – Интерпретация результатов оценки профессионального суждения бухгалтера

Шкала значений	Уровень качества профессионального суждения	Интерпретация
5,0 – 4,5	Превосходный	Бухгалтерское суждение полностью отвечает всем качественным требованиям и может рассматриваться как эталонное
4,49 – 3,5	Высокий	Бухгалтерское суждение соответствует большинству качественных характеристик с незначительными возможностями для улучшения
3,49 – 2,5	Удовлетворительный	Бухгалтерское суждение в целом приемлемо, но требует доработки по нескольким параметрам
2,49 – 1,5	Низкий	Бухгалтерское суждение имеет существенные недостатки и требует значительной доработки
1,49 - 0	Неприемлемый	Бухгалтерское суждение не соответствует минимальным требованиям качества и нуждается в полном пересмотре

Источник: составлено автором.

Интерпретация дифференцированных результатов оценки качества профессионального суждения по предложенной шкале позволяет не только констатировать соответствие или несоответствие суждения установленным критериям, но и формировать комплекс целеполагающих мероприятий по совершенствованию учетно-методологической базы экономического субъекта. Градуированная система интерпретации с выделением пяти качественных уровней обеспечивает необходимую детализацию для принятия взвешенных управленческих решений, позволяя дифференцировать ситуации, требующие кардинального пересмотра методологии формирования профессиональных

суждений, от случаев, когда достаточно точечных корректирующих воздействий в рамках системы внутреннего контроля. Особую практическую ценность представляет возможность использования результатов интерпретации для формирования динамических моделей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности, что позволяет реагировать на потенциальные методологические проблемы до момента их материализации в виде искажения отчетной информации.

Вывод: предложенные качественные характеристики и модель оценки качества профессионального суждения представляет собой комплексный инструментарий, позволяющий:

– идентифицировать области для повышения качества;

– стандартизировать процедуры формирования и верификации суждений;

– обеспечить объективную основу для развития компетенций в области профессиональных суждений.

Рекомендуемый подход способствует повышению обоснованности, транспарентности и надежности профессиональных суждений, что в конечном итоге приводит к укреплению доверия пользователей к финансовой информации и оптимизации процессов принятия экономических решений.

3.3 Базовые основы и рекомендации по формированию профессионального суждения бухгалтера

Формирование профессионального суждения бухгалтера представляет собой сложный многогранный процесс, требующий системного подхода, основанного на взаимосвязи концептуальных основ, методологических установок и практических механизмов реализации. Системность в данном контексте предполагает рассмотрение бухгалтерского суждения не как единого акта формирования решения, а как целостной системы взаимодействующих

элементов – от этических норм и российских стандартов учета до организационных процедур и механизмов контроля качества.

Суждение бухгалтера не должно иметь свободы решений, а должно быть закреплено в концептуальной рамке. Суждение бухгалтера формируется в рамках достоверного и полного представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Практическая реализация концептуальных основ профессионального суждения требует разработки конкретных организационных рекомендаций, которые позволяют трансформировать теоретические положения в работающие механизмы принятия решений, обеспечивая при этом единообразие подходов, прозрачность процесса формирования суждений и возможность их последующей верификации как внутренним, так и внешним пользователям информации.

С учетом отраслевой специфики хозяйственной деятельности и различий в организационной структуре представляется целесообразным разработать дифференцированные организационные рекомендации для компаний, функционирующих отдельно в сфере производства, сфере услуг, сфере торговли, постольку поскольку каждая из указанных отраслей характеризуются обособленными условиями хозяйствования, требующими формирования профессионального суждения. Более того, в параграфе 1.3 диссертационного исследования отражен такой фактор как «отрасль экономики» в составе группы организационных факторов. Отраслевые особенности профессиональных суждений представлены в таблице 18.

Таблица 18 – Отраслевые особенности формирования профессионального суждения бухгалтера

Критерий	Производство	Услуги	Торговля
1	2	3	4
Основные объекты профессиональн ого суждения	Незавершенное производство, полуфабрикаты, оценка активов и обязательств	Незавершенное оказание услуг, авансы полученные, момент признания выручки	Товары, торговая наценка, резервы под обесценение запасов, транспортно-заготовительные расходы

Продолжение таблицы 18

1	2	3	4
Признание выручки	Момент перехода права собственности на продукцию	Определение степени завершенности услуги, момент оказания услуги (единовременно или по мере оказания)	Переход контроля над товаров (отгрузка или оплата), особые условия договоров
Оценка запасов	Выбор метода оценки, распределение прямых и косвенных затрат	Оценка запасов для оказания услуг, себестоимость незавершенных услуг	Формирование покупной стоимости товаров, учет транспортно-заготовительных расходов, выбор метода списания при реализации товаров
Распределение затрат	Выбор базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, калькулирование себестоимости	Распределение косвенных расходов между заказами/проектами, отнесение на финансовый результат	Распределение расходов на продажу (прямое списание или распределение пропорционально выручке)
Амортизация основных средств	Выбор метода амортизации производственного оборудования, определение спи с учетом интенсивности использования	Амортизация непроизводственны х активов, оценка обесценения при изменении условий деятельности	Амортизация торгового оборудования и складских помещений, права пользования активами
Оценочные резервы и обязательства	Резерв под обесценение запасов, резерв на гарантийное обслуживание, резерв на рекультивацию земель	Резерв на гарантийное обслуживание, резерв по судебным разбирательствам	Резерв под обесценение запасов, резерв по сомнительным долгам
Ключевые элементы учетной политики	Метод учета затрат (позаказный, попередельный, попроцессный), способ калькулирования	Момент признания выручки, порядок учета прямых расходов по договорам	Метод оценки товаров при выбытии, учет транспортных расходов
Наиболее критичные области суждений	Распределение косвенных расходов, оценка незавершённого производства на конец отчетного периода	Определение степени завершенности услуги, оценка справедливой стоимости	Определение чистой стоимости продажи товаров, обесценение запасов

Продолжение таблицы 18

1	2	3	4
Риски искажения	Искажение стоимости незавершенного производства, неправомерное включение затрат в себестоимости	Преждевременное признание выручки, некорректная оценка степени готовности	Манипулирование оценкой товаров, «мнимые резервы»
Налоговый учет	Расхождения в формировании себестоимости между бухгалтерским и налоговым учетом	Различия в моменте признания доходов/расходов, оценке оценочных резервов	Различия в оценке товаров, признание коммерческих расходов, нормативные расходы по налогу на прибыль

Источник: составлено автором.

С учетом выявленных отраслевых различий и специфики формирования профессионального суждения в каждой из рассмотренных сфер деятельности представляется целесообразным детализировать организационные рекомендации применительно к каждой отрасли в отдельности. Такая дифференциация позволит сформировать практико-ориентированные методологические указания, учитывающие не только концептуальные основы достоверной отчетной информации, но и конкретные хозяйственные ситуации, типичные для производственных, торговых, строительных компаний и организации сферы услуг.

Системный подход к формированию профессионального суждения в производственных компаниях требует создания структурированного алгоритма принятия решений, учитывающего специфику производственного учета и обеспечивающего последовательность, обоснованность и презентацию результатов. Последовательный подход позволит минимизировать субъективизм в принятии решений и обеспечит возможность верификации бухгалтерских суждений.

На первом этапе бухгалтеру необходимо четко сформулировать целевую установку принимаемого решения. В производственных компаниях

целевой установкой предполагается, что будет ***выбор метода учета*** и ***определение подходов к оценке.*** Формулировка цели должна содержать указание на объект суждения, период его применения и ожидаемый результат с точки зрения качественных характеристик.

На втором этапе бухгалтер должен проанализировать требования федеральных стандартов бухгалтерского учета, отраслевых методических указаний, разъяснений Минфина Российской Федерации и рекомендаций «Бухгалтерского методологического центра». Для производственных компаний критически важными стандартами являются положения ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, отраслевых инструкций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

На третьем этапе бухгалтер должен ясно понимать организационную структуру производства, технологические процессы и экономические характеристики хозяйствования. Для этого необходимо получить:

- технологические карты;
- маршруты движения изделий;
- схемы производственных процессов;
- нормы и стандарты расхода сырья и материалов;
- нормы и стандарты трудозатрат;
- производственные возможности и мощности организации;
- статистика выхода готовой продукции и степень бракованных изделий;
- периодичность и продолжительность операционного, производственного цикла.

Для принятия решений об амортизационной политике требуются дефектные ведомости оборудования, графики планово-предупредительных ремонтов, данные о фактической интенсивности эксплуатации основных средств. Для принятия решений для учета запасов необходим анализ

оборачиваемости запасов, мониторинг рыночных цен, оценка морального износа и физического состояния запасов. Для принятия решений об оценочных обязательствах необходимы: статистика гарантийных случаев за три предыдущих периода, анализ причин отказов продукции, оценка стоимости работ по восстановлению изделий/продукции/полуфабрикатов.

На четвертом этапе бухгалтер должен систематизировать все допустимые способы учета и провести их анализ применительно к специфике организации. Каждая альтернатива должна быть описана с точки зрения методологии применения, последствий для финансовой отчетности и соответствия качественным характеристикам учетной информации. Например, при выборе базы распределения общепроизводственных расходов необходимо рассмотреть варианты:

– пропорционально прямой заработной плате в трудоёмких производствах;

– пропорционально машино-часам в автоматизированных производствах с высокой степенью механизации;

– пропорционально прямым материальным затратам в материалоёмких производствах;

– пропорционально производственной себестоимости без общепроизводственных расходов.

Для каждого варианта следует проанализировать причинно-следственную связь между выбранной базой и фактическим возникновением косвенных расходов, стабильность соотношения базы распределения и косвенных затрат, практическую возможность получения данных для расчета.

На пятом этапе бухгалтер количественно оценивает влияние альтернативных вариантов учета на финансовые показатели организации. Например, при выборе между включением общехозяйственных расходов в себестоимость продукции или их списанием в расходы периода требуется рассчитать:

– себестоимость единицы продукции при обоих вариантах;

– стоимость остатков готовой продукции на конец периода;

– себестоимость реализованной продукции;

– валовую прибыль и чистую прибыль отчетного периода.

Расчеты должны проводиться на основе фактических данных за предыдущие периоды и прогнозных показателей, что обеспечивает оценку как ретроспективного, так и перспективного влияния формируемого суждения.

На шестом заключительном этапе предполагается принятие окончательного решения на основе сравнительного анализа альтернатив и подготовку формализованного документа, обосновывающего профессиональное суждение. Документальное оформление профессионального суждения должно обеспечивать возможность последующей верификации обоснованности принятого решения и служить основанием для отражения соответствующих положений в учетной политике организации.

В приложении Е сформирована матрица рекомендаций по формированию профессионального суждения в производственных организациях.

Специфика организаций сферы услуг обусловлена нематериальным характером результата деятельности, одновременностью производства и потребления услуги, а также преобладанием трудовых затрат в структуре себестоимости, что создает принципиально иные области формирования профессионального суждения по сравнению с производственными и торговыми компаниями. Системный подход к формированию бухгалтерского суждения в данной отрасли требует учета договорных условий, специфики взаимоотношений с контрагентами, характера оказываемых услуг (единовременные или длящиеся, стандартизированные или индивидуальные) и особенностей бизнес-модели организации.

На первом этапе бухгалтер определяет целевую установку сформированного суждения. В качестве целевой установки могут быть: выбор способов учета, определение критериев оценки завершенности долгосрочных

договоров на оказание услуг и формирование оценочных обязательств. Цель должна быть сформулирована с учетом требований достоверного отражения экономической сущности операций и обеспечения требования сопоставимости показателей.

На втором этапе формирования суждения изучаются нормативно-правовые аспекты из положений ПБУ 9/99 «Доходы организации», ФСБУ 9/2025 «Доходы», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», Закон о защите прав потребителей. При формировании суждений о распределении затрат необходимо руководствоваться требованиями ПБУ 10/99 «Расходы организации». Немало важным изучить судебную практику по спорам о моменте признания выручки от услуг, разъяснений налоговых органов о квалификации договоров и практики крупных аудиторских компаний.

На третьем этапе, бухгалтер, формируя суждение, должен получить и проанализировать следующую информацию:

– договоры на оказание услуг с детальным изучением условий о моменте исполнения обязательств;

– технологии и процедуры оказания услуг, описывающие последовательность действий и бизнес-процессов;

– критерии завершенности оказанных услуг;

– распределение трудозатрат между бизнес-процессами по оказанным услугам;

– структуру накладных расходов и базы для их распределения.

Для формирования суждений о резервах требуется статистика по претензиям клиентов, случаям некачественного оказания услуг, повторного выполнения работ за счет организации. При оценке сомнительных долгов необходим анализ платежной дисциплины контрагентов, наличия споров по качеству оказанных услуг, финансового состояния организаций-дебиторов.

На четвертом этапе формирования суждения необходимо обосновать все возможные варианты учета. Обоснование выбора должно базироваться на

анализе условий договоров, а именно наличия промежуточных этапов с самостоятельной ценностью для контрагента. Для распределения косвенных расходов между проектами необходимо рассмотреть альтернативы:

– пропорционально прямым трудозатратам в консалтинговых и профессиональных услугах;

– пропорционально выручке по договорам;

– на основе коэффициентов сложности проектов для сложных индивидуализированных услуг;

– прямое отнесение расходов без распределения при точной оценке расходов.

При учете прямых расходов по незавершенным услугам следует оценить варианты: капитализация всех прямых расходов до момента признания выручки или частичное списание расходов пропорционально признанной выручке «по мере готовности».

На пятом этапе необходимо провести следующие аналитические расчеты:

– моделирование признания выручки и себестоимости при различных подходах (единовременно или по мере готовности);

– анализ чувствительности финансовых показателей к изменению оценки степени завершенности услуг;

– расчет распределения косвенных расходов при различных базах с оценкой влияния на рентабельность отдельных проектов;

– оценка резерва по гарантийным обязательствам на основе статистических данных и актуарных расчетов.

Особое внимание следует уделить расчету показателей для долгосрочных договоров: определению процента завершенности на основе отношения затрат к общей сумме ожидаемых затрат; оценке выручки и прибыли текущего периода по методу «процент завершенности»; анализу изменений в оценках и их влиянию на финансовый результат. Результаты

моделирования должны быть представлены с визуализацией различий между альтернативами и их влияния на отчетные показатели.

На шестом заключительном этапе необходимо задокументировать суждение бухгалтера чтобы обеспечить прозрачность процесса принятия решения и возможность оценки выбранного подхода внутренней группе пользователей, принимающих экономические решения. Документ должен быть сформирован главным бухгалтером, согласован с финансовым директором и руководителем профильных подразделений (отдел продаж; департамент проектного управления). При существенном влиянии суждения на финансовые показатели рекомендуется получить независимое заключение или гарантию внутреннего аудитора о соответствии выбранного подхода требованиям РСБУ и достоверности учета.

Система внутреннего контроля при оценке профессиональных суждений в организациях сферы услуг должна включать процедуры согласования методологии учета значимых договоров до начала оказания услуг, периодического пересмотра оценок степени завершенности долгосрочных договоров с анализом отклонений от первоначальных оценок, документирования всех существенных изменений в оценках с обоснованием причин. В приложении Ж сформирована матрица рекомендаций по формированию профессионального суждения в организациях, оказывающих услуги.

Торговая деятельность характеризуется специфическими особенностями, определяющими содержание профессиональных суждений бухгалтера: приоритетное значение момента перехода права собственности на товары для признания выручки и расходов, необходимость выбора метода оценки товаров при из выбытии в условиях множественности поступлений по различным ценам, учет транспортно-заготовительных расходов и формирование фактической себестоимости приобретение, управление товарными запасами и оценка рисков их обесценения. В отличие от производственных компаний, где центральным объектом суждения выступает

калькулирование себестоимости продукции, и организаций сферы услуг, где критичным является определение степени завершенности, торговые организации фокусируются на вопросах признания доходов и расходов при переходе права собственности, оценки запасов и формирования резервов под обесценение товаров. Системный подход к формированию профессионального суждения в торговле требует учета договорных условий с поставщиками и покупателями, специфики товарных групп, организации складского учета и системы контроля за движением товаров.

На первом этапе формулирование профессионального суждения в торговых организациях должно отражать специфику коммерческой деятельности и особенностей товарооборота. Основными целевыми установками профессиональных суждений бухгалтера в торговле выступают: выбор способов учета для формирования учетной политики, разработки собственных способов учета и определение объема раскрытия отчетной информации.

На втором этапе формирования суждения нормативную основу формирования профессионального суждения в торговле составляет ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 9/2025 «Доходы», методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Анализ разъяснений Минфина России по вопросам учета товаров, обзоры судебной практики по спорам о моменте перехода права собственности, рекомендаций ИПБ России и методологии крупных сетевых ритейлеров позволит выявить лучшие практики и типичные ошибки в области учета.

На третьем этапе формирования суждения обоснованность профессионального суждения в торговле существенно зависит от глубины понимания бухгалтером специфики товарных групп, условий коммерческих договоров и особенностей бизнес-процессов организации. Необходимо собрать и проанализировать следующую информацию:

– типовые договоры с контрагентами, а именно момент перехода права собственности, порядок доставки товаров, условиях возврата некачественного товара, коммерческих скидках и бонусах;

– характеристики товарных групп, включая сроки годности, условия хранения товаров;

– статистика оборачиваемости товарных запасов по категориям за предыдущие периоды;

– информация о возвратах товаров поставщиками;

– мониторинг рыночных цен для проведения теста на обесценение товарно-материальных ценностей;

– система складского учета, процедуры инвентаризации и контроль за движением товаров.

Для оценки транспортно-заготовительных расходов требуется детализация транспортных затрат, затраты на складскую обработку, величине таможенных пошлин (при наличии) и других затрат, связанных с приобретением товаров.

На четвертом этапе формирования суждения бухгалтер должен систематизировать все допустимые варианты учета и провести их критический анализ применительно к специфике коммерческой деятельности. При определении момента признания выручки необходимо рассмотреть варианты на основе условий договоров: признание при отгрузке со склада продавца (обоснование – переход права собственности и рисков в момент отгрузки по условиям EXW (ExWorks) – «самовывоз» или когда продавец передает товарно-материальные ценности в своих помещениях, FCA (Free Carrier) – «до перевозчика» - случай когда продавец отдает товарно-материальные ценности перевозчику или доставщику), признание при доставке на склад покупателя (для условий DAP, DDP, когда продавец несет риски в пути), признание при подписании акта приема-передачи (при особых условиях договора). Каждый вариант должен быть проанализирован с точки зрения соответствия условиям договора, практики документооборота, рисков и выгод сторон.

При выборе метода оценки товаров при выбытии следует рассмотреть альтернативы: метод FIFO (целесообразнее применять для товаров с коротким сроком оборачиваемости и приближен к текущим рыночным ценам) и метод средней себестоимости (целесообразнее применять для однородных товаров с высокой частотой поступлений, сглаживает ценовые колебания и упрощает учет выбытия).

Для учета транспортно-заготовительных расходов необходимо оценить варианты: прямое включение в фактическую себестоимости каждой партии товаров или учет на отдельном счете с последующим распределением пропорционально стоимости товаров (упрощенный метод для организаций с большим товарооборотом).

При формировании резерва под обесценение следует рассмотреть подходы: индивидуальная оценка по каждой номенклатурной позиции или групповая оценка по категориям товаров.

На пятом этапе бухгалтер проводит примерную количественную оценку альтернативных учетных подходов на финансовые показатели торговой организации, например:

– сравнительный расчет себестоимости продаж при использовании метода FIFO и метода средней себестоимости на основе фактических данных за предыдущие 6-12 месяцев с оценкой влияния на валовую прибыль;

– расчет стоимости товарных запасов на конец отчетного периода при различных методах оценки с анализом влияния на структуру баланса;

– моделирование распределения транспортно-заготовительных расходов при различных базах (пропорционально стоимости товаров, пропорционально объему-весу, пропорционально количеству) с оценкой точности отнесения на себестоимость;

– расчет резерва под обесценение товаров на основе анализа оборачиваемости и сравнения балансовой стоимости с чистой стоимостью продажи.

Шестой этап заключается в фиксировации результатов суждения, что должно отражать прозрачность логики принятия суждения и возможность верификации обоснованности выбранного подхода. Документ должен быть подписан главным бухгалтером, согласован с коммерческим директором и руководителем службы логистики, утвержден генеральным директором и выбранный способ должен быть закреплен в учетной политике организации.

В приложении И сформирована матрица рекомендаций по формированию профессионального суждения в организациях, занимающихся торговыми операциями.

Предложенная система рекомендаций для торговых организаций обеспечивает системный подход к формированию профессионального суждения, учитывающий специфику коммерческой деятельности, множественность товарных позиций и контрагентов, критичность момента признаниях доходов и расходов, что позволяет повысить достоверность финансовой отчетности и обеспечить прозрачность методологии учета.

Формирование обоснованного профессионального суждения также требует интеграции специализированных знаний из смежных областей, выходящих за рамки учетной дисциплины. Комплексность хозяйственных операций, техническая сложность производственных операций, необходимость оценки юридических и технических аспектов обуславливают потребность в получении (помощи) экспертных мнений от профильных специалистов. Примерный перечень запрашиваемой информации у компетентных специалистов, экспертов и профессионалов отражен в таблице 19. Обращение к таким специалистам повысит его обоснованность, снизит риски формирования ошибочных суждений и искажений показателей, снизит риски манипулирования отчетной информацией. Раскрытие в отчетной информации, что при формировании суждения были привлечены профильные специалисты повысит уверенность пользователей в достоверной бухгалтерской отчетности.

Таблица 19 – Взаимодействие бухгалтера с профильными специалистами при формировании профессионального суждения

Специалист/эксперт	Запрашиваемая информация
1	2
Главный инженер/технический директор	техническая характеристика оборудования и его ожидаемый срок службы; режим эксплуатации (интенсивность, сменность, сезонность); техническое состояние активов (износ, необходимость ремонта); прогноз производительности и экономической отдачи; заключение о технической возможности дальнейшей эксплуатации.
Профессиональный оценщик	отчет об оценке рыночной (справедливой) стоимости активов; анализ рыночных цен и сопоставимых сделок; оценка ликвидационной стоимости; определение возмещаемой стоимости активов; оценка стоимости бизнеса или его части.
Юрист/адвокат	анализ условий договоров (момент перехода права собственности, рисков, существенных условий); заключение о квалификации договора (купля-продажа, подряд, аренда, комиссия); оценка вероятности и последствий судебных споров.
Технолог/начальник производства	технологические карты и маршруты производства; нормы расхода материалов и трудозатрат; описание производственного процесса и последовательности операций; данные о выходе готовой продукции и технологических потерях; характеристика незавершенного производства по стадиям готовности.
IT-специалист	характеристика программного обеспечения и его жизненного цикла; оценка морального устаревания IT-систем; обоснование экономических выгод от использования ПО; разделение затрат на разработку (стадии исследований и разработки); прогноз периода использования IT-активов.
Эколог	оценка объемов и стоимости будущих работ по рекультивации; прогноз экологических обязательств при ликвидации объектов; требования природоохранного законодательства; данные о текущем состоянии окружающей среды на объектах; расчет платежей за негативное воздействие.
Актуарий	актуарные расчеты пенсионных и других долгосрочных обязательств перед работниками; оценка вероятности наступления страховых случаев; прогнозирование будущих выплат с учетом дисконтирования.
Экономист	расчет ставок дисконтирования (WACC, безрисковая ставка плюс премия за риск); прогнозы будущих денежных потоков от использования активов; оценка возмещаемой стоимости активов (ценность использования); финансовое моделирование и сценарный анализ; оценка рыночных индикаторов и премий за риск.

Продолжение таблицы 19

1	2
Геолог	оценка объема извлекаемых запасов полезных ископаемых; прогноз сроков разработки месторождений; оценка стоимости ликвидации добывающих объектов; данные о степени выработки месторождений; технико-экономическое обоснование разработки.

Источник: составлено автором.

Систематическое взаимодействие с профильными специалистами при формировании профессионального суждения бухгалтера должно быть закреплено во внутренних регламентах организации с определением порядка запроса информации, форм предоставления заключений, сроков подготовки и ответственности специалистов за достоверность предоставляемых данных. Формализация процедур получения экспертных заключений повысит качество документального обоснования суждений и обеспечит их воспроизводимость и доказательность при последующих проверках контролирующими органами и аудиторами.

Вывод: формирование профессионального суждения бухгалтера представляет собой сложный процесс, требующий сочетания теоретических знаний, практических навыков и этических принципов. Концептуальную основу составляют три взаимосвязанных элемента: принципы профессиональной этики (честность, объективность, конфиденциальность), обеспечивающие независимость и беспристрастность бухгалтера; профессиональная компетентность, включающая глубокое знание стандартов учета, отраслевой специфики и экономической сущности операций; профессиональный скептицизм, позволяющий критически оценивать информацию и избегать предвзятости. Эти три элемента создают необходимый баланс между требованиями стандартов и профессиональной свободой в интерпретации фактов хозяйственной деятельности.

Внедрение этих базовых основ в практику бухгалтерского учета в организации способствует повышению обоснованности профессиональных

суждений и достоверности финансовой отчетности. В условиях сближения российской системы учета с международными стандартами, предполагающего расширение областей применения профессионального суждения, систематизация подходов к его формированию приобретает критическое значение для обеспечения качества и сопоставимости финансовой информации российских организаций.

Заключение

Проведенное исследование показывает, что профессиональное суждение бухгалтера представляет собой многоаспектный феномен, находящийся на пересечении нормативных требований, методологии учета и когнитивных механизмов принятия решений. Анализ теоретических концепций и практического опыта выявляет существенный дуализм между жесткостью учетных стандартов и необходимостью профессиональной интерпретации экономической реальности.

Установлено, что профессиональное суждение бухгалтера – это не произвольная трактовка учетных норм, а структурированный аналитический процесс, требующий методологического обеспечения на всех этапах формирования. Разработанная классификация суждений по критериям влияния на финансовый результат, степени регламентации и источникам риска создает основу для систематизации учетных решений и минимизации информационной асимметрии между составителями и пользователями финансовой отчетности.

Выявлена и формализована группировка факторов, определяющих качество профессиональных суждений: нормативно-правовые, экономические, технологические, организационные, международные, социально-культурные, профессиональные и психологические факторы, которые обеспечивают комплексное понимание механизмов формирования суждений в условиях неопределенности и информационных ограничений.

Предложены структура и элементы обоснования, позволяющие отслеживать доказательную базу сформированных суждений. Следование предложенной структуре создает условия для противодействия манипулированию отчетными показателями и креативному учету.

Разработанный универсальный алгоритм формирования профессионального суждения представляет собой унифицированную учетно-контрольную процедуру, адаптируемую к специфике конкретных организаций.

Алгоритмизация процесса в совокупности с обязательным документированием логики суждений, проведением аналитических расчетов и прозрачным раскрытием информации создает основу для аудиторской проверки обоснованности принятых решений. Система управления рисками, связанными с профессиональными суждениями, должна включать: стандартизацию учетно-контрольных процессов, организацию профессиональных корпоративных совещаний, обеспечение независимого контроля со стороны внутреннего и внешнего аудита, привлечение экспертов в предметных областях, непрерывное профессиональное развитие бухгалтеров.

В условиях гармонизации российских стандартов учета с международной практикой, предполагающей расширение зон профессионального суждения при переходе от правилоориентированного к принципоориентированному подходу, систематизация методологических основ формирования суждений приобретает критическое значение для обеспечения качества и достоверности финансовой информации российских организаций. Практическая реализация предложенных концептуальных положений и методических подходов способствует укреплению доверия к финансовой отчетности и оптимизации процессов принятия экономических решений.

Сформированный системный подход предлагается внедрить следующими способами:

1) концептуальный проект стандарта ФСБУ «Профессиональное суждение бухгалтера» - отражено в приложении К;

2) дополнение положений в профстандарт «Бухгалтер» - отражено в приложении Л.

Список литературы

Книги

1. Акофф, Р.Л. Искусство решения проблем: перевод с английского / Р. Л. Акофф. – Москва : Субъект, 2024. – 256 с. – ISBN 978-5-907771-24-6.

2. Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и налогообложения : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов, представленных на 7-й Международной научно-практической конференции в Государственном университете управления, Москва, 05 апреля 2023 года. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Русайнс", 2023. – 478 с. – ISBN 978-5-466-03544-5.

3. Баскакова, М.А. Толковый юридический словарь: право и бизнес: Legal Glossary: law and business: / М.А. Баскакова. – Издание 8-е, переработанное и дополненное. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 702 с. – ISBN 5-279-02219-5.

4. Беляева, И.Ю. Корпоративная социальная ответственность: учебник / И.Ю. Беляева, М.А. Эскиндаров, Х.П. Харчилава [и др.] ; под редакцией И.Ю. Беляевой, М.А. Эскиндарова. – Москва : КноРус, 2016. – 316 с. – ISBN 978-5-406-04173-4.

5. Блатов, Н.А. Элементарный курс общей бухгалтерии / Н.А. Блатов. – Петроград : Артельтрудсоюз, 1921. – 118 с. – ISBN отсутсвует.

6. Большая Российская энциклопедия: в 35 томах. Том 28 / Председатель научно-редакционного совета Ю.С. Осипов. ответственный редактор С.Л. Кравец. Пустырник – Румчерод. – Москва : Большая Российская энциклопедия, 2015. – 767 с. – ISBN 5-85270-320-6.

7. Большой экономический словарь / Под редакцией А.Н. Азриляна. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Институт новой экономики, 1997. – 864 с. – ISBN 5-89378-008-6.

8. Гильбоа И. Как принять наилучшее решение? теория принятия решений на практике / Ицхак Гильбоа; перевод с английского Надежды Шиловой, под научной редакцией М.И. Левина и В.П. Бусыгина, [Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС)]. – Москва : Дело, 2017. – 286 с. – ISBN 978-5-7749-1289-6.

9. Егорова, Е.М. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах / Е.М. Егорова; Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, Департамент научно-технологической политики и образования, ФГОУ ВПО «Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия». – Волгоград : ИПК «Нива», 2008. – 131 с. – ISBN 978-5-85536-368-5.

10. Ивин, А.А. Философия науки в 2 частях. Часть 1 / А.А. Ивин. – 2-е издание, исправленное и дополненное – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 287 с. – ISBN 978-5-534-08855-7.

11. Иллюстрированный толковый словарь современного русского языка более 35000 слов, 2500 иллюстраций, активная, наиболее употребительная лексика русского языка конца XX – начала XXI века / В.В. Лопатин, Л.Е. Лопатина. – Москва : Эксмо, 2007. – 909 с. – ISBN 978-5-699-22388-6.

12. Канеман, Д. Думай медленно… Решай быстро: [перевод с английского] / Д. Канеман. – Москва : Издательство АСТ, 2020. – 653 с. – ISBN 978-5-17-080053-7.

13. Ковалев, С.В. Настольная книга аналитика: практическое руководство по проектированию бизнес-процессов и организационной структуры / С.В. Ковалев, В.В. Ковалев. – 2-е издание, стереотипное. – Москва : 1С-Паблишинг, 2024. – 360 с. – ISBN: 978-5-9677-3407-6.

14. Корпоративная социальная ответственность : учебник / Е.С. Григорян, И.А. Юрасов. – Москва : Дашков и К, 2017. – 248 с. – ISBN 978-5-394-02477-1.

15. Критика чистого разума, Критика практического разума, Критика способности суждения [перевод с немецкого] / Иммануил Кант. – Москва : Э, 2018. – 463 с. – ISBN 978-5-04-091830-0.

16. Куликова, Л.И. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования финансовой отчетности : монография / Л.И. Куликова, А.Р. Губайдуллина. – Москва : Проспект, 2017. – 128 с. - 500 экз. – ISBN 9785392213917.

17. Маюров, В.Г. Методология экономических исследований : монография / В.Г. Маюров, Г.В. Маюров. – Москва : [б. и.], 2015. – 376 с. – ISBN 978-5-238-00920-9.

18. Микони, С.В. Теория принятия управленческих решений : учебное пособие / С.В. Микони. – Санкт-Петербург : Издательство «Лань», 2015. – 448 с. – ISBN 978-5-8114-1875-6.

19. Наука логики = Wissenschaft der logik = Wissenschaft der logik / В.Ф. Гегель. – Издание 2-е, стер. – Санкт-Петербург : Наука, 2005. – ISBN 5-02-026891-7.

20. Никифоров, А.Л. Логика и теория аргументации / А.Л. Никифоров; Соврем. гуманитар. акад. – (СГУ). – Москва : Издательство Современного гуманитарного университета, 2005. – 271 с. – ISBN 5-8323-0355-5.

21. Основы бизнес-анализа / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] ; под редакцией В.И. Бариленко. – Москва : КНОРУС, 2014. – 272 с. – ISBN 978-5-406-03139-1.

22. Основы управления для главного бухгалтера / Ю.Л. Князева. – Москва : Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона, 2017. – 207 с. – ISBN 978-5-901450-14-7.

23. Рожнова, О.В. Принятие профессиональных суждений при формировании отчетности по МСФО / О.В. Рожнова, А.А. Ундов, Т.В. Лесина. – Москва : ООО «КноРус», 2023. – 170 с. – ISBN 978-5-406-11034-8.

24. Рудановский, А.П. Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия о себестоимости / А.П. Рудановский. – 2-е издание. – Москва : Московское академическое издательство, 1925. – 47 с. – ISBN отсутствует.

25. Саталкина, Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера: теория и практика применения : монография / Е.В. Саталкина, З.С. Туякова, С.В. Панкова. - Оренбург : ОГУ, 2017. – 242 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7410-1890-3.

26. Современный толковый словарь русского языка / главный редактор С.А. Кузнецов. – Москва : Рипол-Норинт; Санкт-Петербург : Рипол-Норинт, 2008. – 959 с. – ISBN 978-5-386-00886-4.

27. Строгович, М.С. Логика : учебное пособие / М.С. Строгович, член-корреспондент АН СССР. – Издание 4-е. – Москва : URSS: Ленанд, cop. 2020. – 361 с. – ISBN 978-5-9710-8638-3.

28. Тульчинский, Г.Л. Логика и теория аргументации / Г.Л. Тульчинский, С.С. Гусев, С. В. Герасимов ; под редакцией Г.Л. Тульчинского. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 233 с. – ISBN 978-5-9916-5746-4.

29. Философский словарь / Под редакцией М.М. Розенталя, П.Ф. Юдина. – 2-е издание. – Москва : Политиздат, 1968. – 432 с. – ISBN отсутствует.

30. Шапошников, А.А. Эволюция позитивного направления в теории и методологии бухгалтерского учета / А.А. Шапошников, А.Е. Ковалев // Пятый международный экономический симпозиум – 2021 : материалы международных научных конференций: VIII Международной научно-практической конференции памяти профессора В.Т. Рязанова, Международной научной конференции по бухгалтерскому учету и финансовому анализу памяти профессора В.В. Ковалева, XVIII Международной конференции, посвященной 120-летию со дня рождения профессора С.И. Тюльпанова, XXVII Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 14–17 апреля 2021 года / Редколлегия:

О.Л. Маргания, С.А. Белозеров [и др.]. – Санкт-Петербург : ООО «Скифия-принт», 2021. – С. 662-668. – ISBN 978-5-00197-009-5.

31. Шапошников, А.А. Этические регулятивы в истории бухгалтерского учета и аудита : монография / А.А. Шапошников, П.П. Баранов, Я.И. Устинова. – Новосибирск : НГУЭУ, 2016. – 175 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7014-0777-8.

Нормативные правовые акты

32. Информация Минфина РФ от 14.09.2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности (ПЗ 9/12)» / Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный – URL: https://base.garant.ru/70230184/ (дата обращения: 03.11.2025).

33. «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997) / Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный – URL: https://base.garant.ru/12107220/ (дата обращения: 02.04.2025).

34. Концептуальные основы представления финансовых отчётов (утверждено Минфином РФ) : редакция от 08.11.2018 / Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный – URL: https://base.garant.ru/72102394/ (дата обращения: 15.02.2025).

35. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения: 15.02.2025).

36. Об утверждении основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 22.11.2024 № 3386-р (редакция от 13.11.2025)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_518839/ (дата обращения: 15.02.2025).

37. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный – URL: https://base.garant.ru/12112848/ (дата обращения: 21.10.2024).

38. Приказ Минфина России от 30.12.2021 № 229н «Раскрытие информации об учетной политике. Поправки к МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и Практическим рекомендациям № 2 по применению МСФО «Формирование суждений о существенности» Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный – URL: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403388264/ (дата обращения: 23.11.2024).

39. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года (редакция от 15 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : https://base.garant.ru/70103036/ (дата обращения: 29.01.2026).

Стандарты

40. ГОСТ Р 51897-2021/Руководство ИСО 73:2009. Менеджмент риска. Термины и определения: национальный стандарт Российской Федерации: издание официальное: утвержден и введен в действие Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 11

ноября 2021 г. № 1489-ст : взамен ГОСТ 51897-2011 / Руководство ИСО 73:2009 : дата введения 2022-03-01 / разработан Ассоциацией риск-менеджмента «Русское Общество Управления Рисками» (АРМ «РусРиск»). – Москва : Российский институт стандартизации, 2021.

41. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (утратил силу в связи с Приказом Минфина России от 14.01.2026 № 3н)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения: 07.02.2026).

42. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/ (дата обращения: 31.10.2025).

43. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (редакция 29.06.2022)] / СПС «Норматив.Контур». – Текст : электронный. – URL: https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=428646 (дата обращения: 31.10.2025).

44. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н (редакция от 07.11.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/ (дата обращения: 31.10.2025).

45. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н (редакция от 15.11.2019)] / СПС «Норматив.Контур». – Текст : электронный. –

URL: https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=358072 (дата обращения: 31.10.2025).

46. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 «Доходы» [Приказ Минфина России от 16.05.2025 № 56н (редакция от 16.05.2025)] / СПС «Норматив.Контур». – Текст : электронный. – URL: https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=500968 (дата обращения: 31.10.2025).

47. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н (редакция от 30.05.2022)] / СПС «Норматив.Контур». – Текст : электронный. – URL: https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=427268 (дата обращения: 31.10.2025).

Диссертации

48. Бехтерева, И.С. Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Бехтерева Ирина Сергеевна ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2019. – 262 с. – Библиогр. 151-171.

49. Богатырева, В.И. Учет доходов, расходов и финансовых результатов в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Богатырева Виктория Игоревна ; Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс. – Орел, 2012. – 205 с. – Библиогр. 183-194.

50. Губайдуллина, А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Губайдуллина Альбина Рамилевна ; Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2014. – 176 с. – Библиогр. 157-176.

51. Кияткин, А.С. Учет и анализ активов и обязательств по справедливой стоимости : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кияткин Александр Сергеевич ; Саратовский государственный социально-экономический унивеситет. – Тольятти, 2006. – 211 с. – Библиогр. 178-187.

52. Ковалев, А.Е. Многомерный бухгалтерский учет: теория, методология, инструментарий : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Ковалев Алексей Евгеньевич ; Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ». – Новосибирск, 2022. – 366 с. – Библиогр. 287-315.

53. Ковалева, Н.А. Формирование внутренней управленческой отчетности в учетной системе научной организации : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Ковалева Наталия Анатольевна ; Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2015. – 213 с. – Библиогр. 134-148.

54. Мотолянец, М.В. Развитие методики судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Мотолянец Марина Владимировна ; ФГБОУ ВО Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2019. – 234 с. – Библиогр. 151-180.

55. Нихаев, С.В. Моделирование формирования и изменения учетной политики : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Нихаев Сергей Васильевич ; Новосибирский государственный университет экономики и управления – Новосибирск, 2004. – 255 с. – Библиогр. 152-167.

56. Осипова, Р.Г. Развитие методики формирования корпоративной отчетности в коммерческих организациях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Осипова Роксанна Григорьевна ; ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)». – ул. Большая Садовая, 2022. – 270 с. – Библиогр. 171-216.

57. Рожнова, О.В. Информационное пространство финансового учета : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Рожнова Ольга Владимировна ; Финансовая академия. – Москва, 2002. – 289 с. – Библиогр. 230-247.

58. Созонов, А.С. Развитие учетно-аналитического обеспечения операций связанных сторон : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Созонов Андрей Сергеевич ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2019. - 161 с. – Библиогр. 129-145.

59. Толстова, А.С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Толстова Анна Сергеевна ; Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2009. – 201 с. – Библиогр. 162-177.

60. Устинова, Я.И. Теория и методология учета интеллектуальной собственности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук /

Устинова Яна Игоревна ; Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ». – Новосибирск, 2020. – 630 с. – Библиогр. 223-325.

Электронные ресурсы

61. Бухгалтерский методологический центр : официальный сайт. – Москва. – URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Profsugdeniye_buhgaltera (дата обращения: 17.02.2025). – Текст : электронный.

62. Международная федерация бухгалтеров : официальный сайт. – Женева. – URL: https://www.ifac.org (дата обращения: 04.01.2024). – Текст : электронный.

63. ПАО КАМАЗ : официальный сайт. – Набережные челны. – URL: https://kamaz.ru/investors-and-shareholders/information-disclosure/annual-report/ (дата обращения: 14.03.2025). – Текст : электронный.

64. Российский союз промышленников и предпринимателей : официальный сайт. – URL: https://rspp.ru (дата обращения: 06.04.2024). – Текст : электронный.

65. Росстандарт : официальный портал. – Москва. – URL: https://www.gost.ru/portal/gost (дата обращения: 09.08.2025). – Текст : электронный.

66. Руководство по отчётности в области устойчивого развития (версия 4) / Global Reporting Initiative. – Москва : 2022. – 320 с. – URL: globalreporting.org (дата обращения: 19.09.2025). – Текст : электронный.

Статьи

67. Акатьева, М.Д. Коммуникация в теории бухгалтерского учета / М.Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 2 (452). Том 22. – С. 136-146. – ISSN 2073-5081.

68. Аксентьев, А.А. Анализ российского рынка труда в сфере бухгалтерии с позиции теории экологического детерминизма / А.А. Аксентьев // Проблемы экономики и юридической практики. – 2024. – № 4. Том 20. – С. 191-212. – ISSN 2541-8025.

69. Алдарова, Т.М. Исторические предпосылки формирования ментальности русского бухгалтера / Т.М. Алдарова, В.А. Фролова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 3 (435). – С. 22-34. – ISSN 2079-6714.

70. Андронова, Т.Д. Мышление специалиста в процессе постановки профессиональной задачи / Т.Д. Андронова, В.П. Андронов // Известия Самарского научного центра Российской академии наук. – 2012. – № 2-1. Том 14. – С. 111-115. – ISSN 1990-5378.

71. Антюфеева, В.В. Роль бухгалтера-аналитика в современных условиях / В.В. Антюфеева, Е.В. Колесникова // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2014. – № 12. – С. 145-148. – ISSN 2410-7886.

72. Вахрушина, М.А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 11 (425). Том 20. – С. 612-631. – ISSN 2073-5081.

73. Гришкина, С.Н. Цифровизация учетно-контрольных процессов в организациях малого бизнеса как фактор повышения их информационной прозрачности / С.Н. Гришкина, Н. Калпакчи // Аудитор. – 2023. – № 9. Том 9. – С. 41-47. – ISSN 1998-0701.

74. Демина, И.Д. О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств / И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 4. – С. 81-91. – ISSN 2408-9303.

75. Домбровская, Е.Н. Учетная политика организаций в условиях применения ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» / Е.Н. Домбровская,

И.А. Перфильева // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 3 (62). – С. 161-165. – ISSN 2304-6139.

76. Дружиловская, Т.Ю. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 2. Том 7. – С. 30-39. – ISSN 2408-9303.

77. Дружиловская, Т.Ю. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты / Т. Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 1. Том 8. – С. 48-61. – ISSN 2408-9303.

78. Дружиловская, Э.С. Системы российских и международных стандартов финансовой отчетности, их современное соотношение и перспективы развития / Э.С. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 45 (339). – С. 38-56. – ISSN 2073-5081.

79. Замай, Д.Г. Определение риска как гражданско-правовой категории / Д.Г. Замай // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2024. – № 1. – С. 116-125. – ISSN 2074-7306.

80. Зверькова, Т.Н. BIG DATA и ANALYTICS в учете: обзор и синтез исследований / Т.Н. Зверькова // Учет. Анализ. Аудит. – 2024. – № 6. Том 11. – С. 6-16. – ISSN 2408-9303.

81. Зверькова, Т.Н. Цифровое будущее: как технологии меняют профессию бухгалтера / Т.Н. Зверькова // Профессиональное образование и рынок труда. – 2025. – № 1 (60). Том 13. – С. 95-108. – ISSN 2307-4264.

82. Зимина, Е.В. О классификации признаков профессиональных бухгалтерских суждений / Е.В. Зимина, О.А. Фролова // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 1. Том 7. – С. 6-14. – ISSN 2408-9303.

83. Иванов, А.Е. Априорная оценка синергетического эффекта интеграции на основе нечетко-множественной модели определения коэффициента синергетического роста / А.Е. Иванов // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. - № 42 (297). – С. 33-42. – eISSN 2311-8725.

84. Иванова, Н.О. Методический подход к оценке интеллектуального капитала на предприятиях сектора информационных технологий / Н.О. Иванова // Теория и практика общественного развития. – 2017. – № 1. – С. 105-108. – ISSN 1727-8058.

85. Календжян, С.О. Делегирование полномочий в практике корпоративного управления / С.О. Календжян, Т.Ю. Костенкова, О.В. Гумилевская // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 7. – С. 108-119. – ISSN 2072-8042.

86. Кашапова, Э.Р. Когнитивные искажения и их влияние на поведение индивида / Э.Р. Кашапова, М.В. Рыжкова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2015. – № 2 (30). – С. 15-26. – ISSN 1998-8648.

87. Кириллов, Ю.В. Реализация сценарного подхода к оптимизации структуры капитала в системе Maple / Ю.В. Кириллов, Е.Н. Назимко // Прикладная информатика. – 2013. – № 4 (46). – С. 8-18. – ISSN 1993-8314.

88. Кириякова, Н.И. Теория ожидаемой полезности / Н.И. Кириякова // Academy. – 2015. – № 3 (3). – С. 17-19. – ISSN 2412-8236.

89. Ковтун, М.В. Сравнительный анализ ФСБУ 14/2022 и МСФО 38 «Нематериальные активы» / М.В. Ковтун // Инновации и инвестиции. – 2024. – № 9. – С. 448-451. – ISSN 2307-180X.

90. Корниенко, А.Ф. Сущность процессов мышления и мыслительной деятельности / А.Ф. Корниенко // Научный диалог. – 2013. – № 4 (16). – С. 49-62. – ISSN 2225-756X.

91. Кузнецова, О.Н. Минимизация бухгалтерских рисков - фактор повышения финансовой безопасности организации / О.Н. Кузнецова, М.Ю. Мишина, Е.В. Леонова // Дискуссия. – 2016. – № 2 (65). – С. 23-27. – ISSN 2077-7639.

92. Курбанова, З.З. Интеграция интеллектуального учета и облачных технологий / З.З. Курбанова // Экономика и безопасность. – 2025. – № 5. – С. 57-62. – ISSN 2686-7036.

93. Левин, В.С. Оценка ставки дисконтирования и определение справедливой стоимости компании в стратегическом инвестиционном анализе / В.С. Левин // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 2. – С. 34-46. – ISSN 2077-7175.

94. Лесняк, В.В. Агрегатное моделирование в системах адаптивного учета и контроля / В.В. Лесняк // Интернет-журнал Науковедение. – 2013. – № 5 (18). – С. 149. – eISSN 2223-5167.

95. Лисовская, И.А. Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации / И.А. Лисовская // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 4. – С. 27-35. – ISSN 2408-9303.

96. Лищук, Е.Н. Исчезнет ли профессия бухгалтер? / Е.Н. Лищук, С.Д. Капелюк // Экономика труда. – 2020. – № 1. Том 7. – С. 55-68. – ISSN 2410-1613.

97. Лупандин, В.Н. О соотношении понятия и суждения в мыслительном процессе / В.Н. Лупандин, З.Г. Магомедова // Среднерусский вестник общественных наук. – 2015. – № 2 (38). – С. 12-15. – ISSN 2071-2367.

98. Лытнева, Н.А. Оценочные критерии материальных запасов в бухгалтерском учете и их влияние на формирование стоимости капитала / Н.А. Лытнева, Е.А. Кыштымова, Н.В. Парушина // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 39 (1). – С. 437-445. – ISSN 2309-4788.

99. Мельник, М.В. ESG-контроль экономических субъектов / М.В. Мельник, М.Т. Велиханов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2023. – № 5 (137). Том 3. – С. 72-79. – ISSN 2227-3891.

100. Мельник, М.В. Инновации в учетно-контрольных процессах современных коммерческих организаций / М.В. Мельник // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2013. – № 5. – С. 2-8. – ISSN 2227-3891.

101. Мельник, М.В. Новый виток развития учетно-контрольных и аналитических процессов в цифровой экономике / М.В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 1. Том 6. – С. 96-100. – ISSN 2408-9303.

102. Москвина, О.С. Развитие кадрового потенциала в сфере бухгалтерского учета (на основе активных методов обучения) / О.С. Москвина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2015. – № 6-3 (37). – С. 79-80. – ISSN 2303-9868.

103. Никифорова, Н.А. Будущее искусственного интеллекта в бухгалтерском учете / Н.А. Никифорова // Учет. Анализ. Аудит. – 2024. – № 6. Том 11. – С. 24-33. – ISSN 2408-9303.

104. Петров, А.М. Особенности организации бухгалтерского дела в сельскохозяйственном производственном кооперативе / А.М. Петров, О.В. Баянова // Kant. – 2017. – № 1 (22). – С. 156-162. – ISSN 2222-243X.

105. Плотников, В.С. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 6. Том 6. – С. 42-51. – ISSN 2408-9303.

106. Порезанова, Е.В. Позитивные и негативные синергетические эффекты в экономике России / Е.В. Порезанова // Гуманитарный научный вестник. – 2023. – № 6. – С. 24-29. – eISSN 2541-7509.

107. Разумов, В.И. Теория и практика междисциплинарных исследований и проектирования / В.И. Разумов // Вестник Омского университета. – 2019. – № 3. Том 24. – С. 141-146. – ISSN 1812-3996.

108. Рожнова, О.В. Развитие концепции оценки по справедливой стоимости / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 6. – С. 20–27 – ISSN 2408-9303.

109. Рожнова, О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 5. – С. 26–35 – ISSN 2408-9303.

110. Ситникова, В.А. Профессиональное суждение бухгалтера при выборе критериев существенности / В.А. Ситникова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 2. – С. 114-120. – ISSN 2408-9303.

111. Слесаренко, Г.В. Подход к определению ликвидационной стоимости основных средств / Г.В. Слесаренко // Вестник Удмуртского университета. Серия Экономика и право. – 2025. – № 3. Том 35. – С. 439-444. – ISSN 2412-9593.

112. Смирнова, О.П. Практическое применение BI-инструментов для определения финансовой эффективности предприятия: статистический анализ / О.П. Смирнова, В.С. Москвин // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 3 (62). – С. 903-907. – ISSN 2304-6139.

113. Степнов, И.М. Управление цифровыми активами в цифровой среде: алгоритмы и сервисы / И.М. Степнов, М.А. Федотова // Управленческие науки. – 2021. – № 4. Том 11. – С. 6-24. – ISSN 2304-022X.

114. Тарасова, Е.В. Коммуникации как эффективный инструмент антикризисного управления в современных условиях хозяйствования / Е. В. Тарасова, Д. В. Чертов // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 2 (61). – С. 754-759. – ISSN 2304-6139.

115. Троянова, А. «ESG-повестка в цифрах, фактах и планах компаний». РБК. – 2021. № 10 (166). – 130 с. – ISSN 1818-2356.

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

117. Ундов, А. А. Классификационные признаки профессиональных суждений бухгалтера / А. А. Ундов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – № 12(165). Том 11. – С. 168-175. – ISSN 2227-3891. – Текст : электронный. – DOI DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.12.11.020. – URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=88969892 (дата обращения 21.05.2026).

118. Ундов, А.А. Концептуальная модель профессионального суждения бухгалтера / А.А. Ундов // Учет и контроль. – 2025. – № 2. – С. 47-56. – eISSN 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).

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

120. 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.

121. Устинова, Я.И. Креативный учет: понятие, предпосылки, мотивы и техника в трудах зарубежных ученых / Я.И. Устинова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 19 (451). – С. 12-29 – ISSN 2079-6714.

122. Устинова, Я.И. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент выбора учетных решений / Я.И. Устинова // Аудитор. – 2015. – № 1-2. – С. 61-70. – ISSN 1998-0701.

123. Филимонов, С. В. Анализ риска выбора инвестирования на основе модели Блэка-Шоулза (Black-Scholes option pricing model) на примере угольной компании ARCH COAL INC / С. В. Филимонов, Н. А. Никифорова // Уголь. – 2020. – № 3 (1128). – С. 49-53. – ISSN 0041-5790.

124. Фролова, О.А. Методология профессионального бухгалтерского суждения / О.А. Фролова, В.А. Макарычев, Е.В. Данилова // Вестник НГИЭИ. – 2017. – № 6 (73). – С. 116-123. – ISSN 2227-9407.

125. Харалгина, О.Л. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2023 год / О.Л. Харалгина // Налоги и финансовое право. – 2023. - № 3. – С. 9-177. – ISSN 2078-7561.

126. Швырева, О.И. Оценочные суждения в бухгалтерском учете как объекты профессионального суждения / О.И. Швырева, М.А. Дрофа //

Естественно-гуманитарные исследования. – 2025. – № 2. – С. 520-525 – ISSN 2309-4788.

127. Шрамченко, Т.Б. Факторы, определяющие эффективность делегирования полномочий в современных условиях / Т.Б. Шрамченко // Вестник университета. – 2014. – № 7. – С. 95-100. – ISSN 1816-4277.

128. Щепотьев, А.В. Выбор бухгалтерских учетных процедур и элементов учетной политики организации в целях получения прогнозируемых величин показателей финансовой отчетности / А.В. Щепотьев // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 10 (448). Том 21. – С. 1176-1193. – ISSN 2073-5081.

129. Юхименко-Назарук, И.А. Позитивная теория бухгалтерского учета: история возникновения и современное состояние / И.А. Юхименко-Назарук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 4 (298). – С. 43-49. – ISSN 2073-5081.

Источники на иностранном языке

130. Butler, S. Individual differences in managerial accounting judgments and decision making / S. Butler, D. Ghosh // The British Accounting Review. – 2015. – № 47. – P. 33-45. – ISSN 0890-8389.

131. Chand, P. The effect of ethnic culture and organizational culture on judgements of accountants // Advances in Accounting. – 2012. – Volume 28. – P. 298-306. – ISSN 0882-6110.

132. Darius, F. The impact of professional standards on accounting judgments: The role of availability and comparative information / F. Darius, J. Hasseldine, A.H. Peggy // Research in Accounting Regulation. – 2014. – № 26. – P. 26-39. – ISSN 1052-0457.

133. Grosu, V. Testing accountants' perceptions of the digitization of the profession and profiling the future professional / V. Grosu, M. Socoliuc,

C.G. Cosmulese [et al.] // Technological Forecasting and Social Change. – 2023. – Volume 193. – P. 1-13. – eISSN 1873-5509.

134. Hadid, W. Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems / W. Hadid, A.S. Mahmoud // Management Accounting Research. – 2021. – Volume 50. – P. 1-17 – ISSN 1096-1224.

135. Horiguchi, S. Whistleblowing intentions by public accountants in a non-Western society: The case of Japanese accountants / S. Horiguchi, R. Haniffa, M. Hudaib // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. – 2024. – Volume 57. – P. – 1-13. – ISSN 1061-9518.

136. Mainul Ahsan, A. Does Islamic religiosity influence professional accountants' judgments? Evidence from global convergence of IFRS / A. Mainul Ahsan, S. Bose, M.J. Ali // Advances in Accounting. – 2024. – Volume 64. – P. 1-14. – ISSN 0882-6110.

137. Paisey. C. Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy / C. Paisey, N.J. Paisey // Critical Perspectives on Accounting. – 2020. – Volume 67-68. – P. 1-25. – ISSN 1095-9955.

138. Watts, R. The demand for and the supply accounting theories: The market for excuses / R.L. Watts, J.L Zimmerman // The Accounting Review. – 1979. – Volume 2 – P. 273-305. – ISSN 0001-4826.

139. Watts, R. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards / R.L. Watts, J.L Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – № 1. Volume 53. – P. 112-134. – ISSN 0001-4826.

140. Wehrfritz, M. National influence on the application of IFRS: Interpretations and accounting estimates by German and British accountants / M. Wehrfritz, A. Haller // Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting. – 2014. – Volume 30. – P. 196-208. – ISSN 1046-5715.

141. Xue, Q. The Chinese accounting profession in the People’s Republic: A preliminary understanding from an oral history perspective / Q. Xue, L. Zan //

Critical Perspectives on Accounting. – 2023. – Volume 94. – P. 1-26. – ISSN 1045-2354.

Приложение А

(информационное)

Основные ошибки в суждении

Таблица А.1 – Основные ошибки в суждении

Область	Ошибка
Репрезентативность	игнорирование априорной вероятности; игнорирование размеров выборки; неверные представления о шансах; игнорирование предсказуемости; иллюзия валидности; неверные представления о регрессии.
Доступность	ошибки, связанные с легкостью воспоминания; ошибки, связанные с поисковой установкой; ошибки вообразимости; иллюзорная корреляция.
Корректировка и эффект привязки	недостаточная корректировка; ошибки при оценке конъюнктивных и дизъюнктивных событий; эффект привязки при оценке распределения субъективных вероятностей.

Источник: составлено автором на основе материалов [12, с. 120].

Приложение Б

(информационное)

Вопросы для опроса практикующих бухгалтеров о факторах, влияющих на бухгалтерское суждение

1) Вид основной деятельности вашей организации …

- Производство
- Торговля
- Оказание услуг
- Выполнение работ

2) Оцените как на вашу работу влияют нормативно-правовые факторы? (законодательство, нормативно-правовые акты, стандарты бухгалтерского учета и т.д.) – по шкале от 1 до 10

3) Оцените как на вашу работу влияют экономические факторы? (экономика страны, инфляционные процессы, валютные курсы и т.д.) – по шкале от 1 до 10

4) Оцените как на вашу работу влияют технологические факторы? (развитие информационных технологий, электронный документооборот, удаленная работа и т.д.) – по шкале от 1 до 10

5) Оцените как на вашу работу влияют организационные факторы? (структура предприятия, корпоративная культура, квалификация сотрудников других отделов и т.д.) – по шкале от 1 до 10

6) Оцените как на вашу работу влияют международные факторы? (глобализация экономики, МСФО, наличие зарубежных деловых отношений и т.д.) – по шкале от 1 до 10

7) Оцените как на вашу работу влияют социально-культурные факторы? (этика бухгалтера, прозрачность финансовой отчетности, коммуникация с пользователями финансовой отчетности и т.д.) – по шкале от 1 до 10

8) Оцените как на вашу работу влияют профессиональные факторы? (образование, квалификация, опыт работы, членство в профессиональном сообществе и т.д.) – по шкале от 1 до 10

9) Оцените как на вашу работу влияют психологические факторы? (уровень самооценки, мотивация к работе, эмоциональное выгорание и т.д.) – по шкале от 1 до 10

Приложение В

(информационное)

Чек-лист «Минимизация рисков когнитивных искажений при формировании профессионального суждения бухгалтера»

Подготовительный этап

Идентифицировано ли конкретное оценочное значение/область, требующая формирования профессионального суждения бухгалтера?

Определен ли применимый стандарт учета (ПБУ, ФСБУ, МСФО)?

Собраны ли все допустимые фактические данные по изучаемому вопросу?

Фиксируются ли промежуточные этапы и расчеты?

Противодействие «эффекту якорения»

Использован ли метод «слепого» первичного анализа без ознакомления с предыдущими оценками?

Применены ли несколько различных методологических подходов к оценке?

Проведена ли проверка с использованием альтернативных исходных данных?

Учтены ли отраслевые бенчмарки, не связанные с историческими данными компании?

Предотвращение «подтверждающего смягчения»

Сформулированы ли контраргументы к первоначальной оценке?

Приведен ли анализ «красных флагов», которые ставят под сомнение полученные выводы?

Рассмотрены ли точки зрения, противоположные доминирующему мнению?

Проанализированы исключения из общих тенденций в данных?

Снижение эффекта «чрезмерной уверенности»

Определен ли диапазон возможных значений, а не только точечная оценка?

Рассчитаны ли вероятностные сценарии (оптимистический, базовый, пессимистический)?

Проведено ли стресс-тестирование основных допущений?

Выполнен ли анализ чувствительности оценки к изменению ключевых параметров?

Процедуры верификации

Получено ли независимое мнение коллеги, не вовлеченного в процесс анализа?

Сравнены ли результаты с историческими данными аналогичных оценочных значений?

Проведена ли декомпозиция оценки на составные элементы и их отдельный анализ?

Документировано ли обоснование каждого существенного допущения?

Итоговая оценка объективности

Отсутствуют ли признаки конфликта интересов при формировании суждения?

Исключено ли влияние корпоративного давления на сделанные выводы?

Соблюдается ли принцип профессионального скептицизма?

Согласуется ли итоговое суждение с принципом осмотрительности?

Заключение

Профессиональное суждение оформлено документально?

Указаны лица, участвовавшие в формировании и проверке суждения?

Включены ссылки на использованные источники данных?

Сформирован ли архив документов для последующей проверки/пересмотра суждений?

Приложение Г

(информационное)

Пример формирования профессионального суждения бухгалтера в части определения срока полезного использования объекта основных средств

1. Цель суждения

Основная цель формирования профессионального суждения – установление экономически обоснованного и документально подтвержденного срока, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации.

2. Изучение теоретических аспектов

Ключевым документом является Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Согласно п. 9 ФСБУ 6/2020, срок полезного использования определяется исходя из следующих факторов:

а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;

г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

Следующим ключевым положением является ст. 258 НК РФ «Амортизационные группы», чтобы понимать различия в подходах бухгалтерского и налогового учета, поскольку срок полезного использования для целей налогообложения чаще всего определяется по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, что не всегда совпадает с экономически обоснованным сроком для бухгалтерского учета.

3. Исследование информации

Для формирования суждения была собрана следующая информация:

– ***техническая документация*** – паспорт объекта основного средства, руководство по технической эксплуатации и обслуживанию от производителя основного средства;

– ***информация об интенсивности использования аналогичных объектов основных средств в организации*** – количество смен работы, интенсивность выездов на смену, частота текущих ремонтов, дефектные ведомости, отчеты механиков/инженеров и т.д.

– ***экспертная оценка*** – заключения и мнения главных инженеров, начальников цеха, механиков и т.д.

– ***бизнес-планы и стратегические планы организации*** – намерения руководства о направлениях работы организации и бюджетные планы на поддержание технической готовности основных средств.

4. Логическое обоснование бухгалтерского суждения

Бухгалтер описывает логическую цепочку процесса суждения, взвешивая все факторы. Например: «в техническом паспорте указан срок службы при односменном режиме работы → объект основного средства планируется использовать в двухсменном режиме, что увеличивает интенсивность эксплуатации основного средства вдвое → ФСБУ 6/2020 прямо указывает, что повышенная интенсивность снижает срок полезного использования → аналогичные объекты основных средств прослужили намного меньше чем срок, указанный в технической документации → технический специалист подтверждает, что с учетом интенсивного использования и особенностей работы реальный срок полезного использования существенно сократится → технологии в данной отрасли обновляются намного чаще, т.е. риск морального устаревания более чем вероятный.

Вывод – несмотря на паспортный срок использования, с учетом двойной интенсивности эксплуатации и опыта использования аналогов наиболее обоснованным является срок в … лет. Этот срок отражает реальный ожидаемый период получения экономических выгод.

5. Аналитическая работа

Бухгалтер количественно оценивает, как выбор того или иного срока полезного использования повлияет на финансовые показатели. Обычно используется метод сценарного анализа.

Сравнительный анализ сценариев:

– сценарий 1 (срок полезного использования по техническому паспорту)

– сценарий 2 (обоснованный способ – срок полезного использования с учетом множества внешних факторов)

– сценарий 3 (срок полезного использования с учетом более агрессивного режима работы)

Вывод аналитической работы – выбор обоснованного срока полезного использования приведет к увеличению ежегодных расходов на амортизацию. При этом балансовая стоимость актива будет уменьшаться быстрее, что более точно отражает его реальное финансовое состояние из-за интенсивной эксплуатации.

6. Формирование суждения в письменной форме

Итог работы – это формирование внутреннего документа «Профессиональное суждение бухгалтера», что является доказательством обоснованного принятого решения для руководства, аудиторов и налоговых органов.

Приложение Д

(информационное)

Пример формирования профессионального суждения бухгалтера в части формирования оценочного резерва по судебным разбирательствам

1. Цель суждения

Признание в учете и отчетности оценочного обязательства, которое с большей степенью вероятности приведет к оттоку экономических ресурсов организации в будущем для урегулирования судебного иска. Это необходимо для соблюдения принципа осмотрительности, предотвращения искажения финансового результата будущих периодов и информирования адресатов отчетности о потенциальных рисках и убытках, связанных с текущими судебными процессами.

2. Изучение теоретических аспектов

Ключевым документом является ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

– у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий её хозяйственной жизни, исполнения которой она не может избежать;

– вероятное уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

– величина оценочного обязательства может быть оценена обоснованно.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, то обязательство признается условным и подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, но не отражается на счетах бухгалтерского учета.

3. Исследование информации

Бухгалтер собирает информацию о судебном разбирательстве, а именно междисциплинарная работа с юридической службой:

– ***изучаются материалы дела*** – исследуется копия искового заявления, отзывы, ходатайства, определения судов и другие процессуальные документы, что позволит понять суть претензий, сумму иска и стадию разбирательства;

– ***мнение/заключение экспертов*** – т.е., направляется запрос в юридический отдел организации или внешним юристам/консультантам, с просьбой предоставить письменное заключение с оценкой вероятности исхода дела в процентах, диапазон

возможных сумм потерь, анализ судебной практики по аналогичным делам и ожидаемые сроки завершения разбирательства;

– ***история судебных разбирательств организации*** – т.е. исследуется насколько точными были первоначальные оценки юристом, каковая была разница между суммой созданного резерва и фактической суммой выплаты по решению суда, что позволяет скорректировать текущие оценки

– ***информация о сопутствующих расходах*** – т.е. оцениваются будущие расходы на ведение дела, а именно стоимость услуг внешних адвокатов, расходы на экспертизу, командировочные расходы (если слушание было в другом городе).

Таким образом бухгалтер исследует исторический опыт и оценивает текущую ситуацию по судебному разбирательству.

4. Логическое обоснование суждения

Бухгалтер синтезирует полученную информацию и оценивает её на соответствие критериев из ПБУ 8/2010. Например, против организации подан иск на 15 миллионов рублей за нарушение условий договора поставки.

Критерий 1 – обязанность возникла из прошлого события – факты предполагаемого нарушения договора, подписанного в прошлом году

Критерий 2 – юридический отдел оценивает вероятность проигрыша дела более чем 75% из-за наличия неопровержимых доказательств со стороны ситца

Критерий 3 – сумма иска 15 миллионов рублей, возможные штрафы 2 миллиона рублей, судебные издержки 1 миллион рублей – т.е. критерий выполняется, т.к. имеется основа для расчета

Все три условия для признания оценочного обязательства соблюдены, следовательно, необходимо создать резерв. Сумма оценочного обязательства должна быть рассчитана как наиболее надежная оценка будущих расходов.

5. Аналитическая работа

По заключению юристов ожидаются следующие сценарии:

– ***сценарий 1***: полный проигрыш дела. Потери: 15 000 000 рублей (иск) + 2 000 000 (штрафы) + 1 000 000 (издержки) = 18 000 000 рублей ***(вероятность 30%)***

– ***сценарий 2***: частичное удовлетворение иска. Потери: 10 000 000 рублей (суд снизит сумму) + 1 000 000 (издержки) = 11 000 000 рублей ***(вероятность 45%)***

– ***сценарий 3***: заключение мирового соглашения. Потери: 7 000 000 (соглашение) + 500 000 рублей (издержки) = 7 500 000 рублей ***(вероятность 20%)***

– ***сценарий 4***: полный выигрыш дела. Потери: 1 000 000 рублей на гонорар юристов/адвоката ***(вероятность 5%)***

Способы расчета оценочного обязательства:

Способ 1 – метод наиболее вероятного исхода

Наиболее вероятный сценарий № 2 с вероятностью 45% - в таком случае сумма резерва составит ***11 000 000 рублей***. Этот способ наиболее простой, но не учитывает другие факторы и исходы

Способ 2 – метод средневзвешенной оценки

Этом метод является чуть более сложным и точным, т.к. учитывает все возможные исходы, взвешенные по их вероятности

$$18\ 000\ 000*0,3 + 11\ 000\ 000*0,45 + 7\ 500\ 000*0,2 + 1\ 000\ 000*0,5 =$$
$$= 5\ 400\ 000 + 4\ 950\ 000 + 1\ 500\ 000 + 50\ 000 =$$
$$= 11\ 900\ 000 \text{ рублей}$$

Сумма резерва по оценочному обязательству по этому способу составит ***11 900 000 рублей***

Способ 3 – метод дисконтированной средневзвешенной оценки

ПБУ 8/2010 требует, чтобы оценка обязательства отражала временную стоимость денег, если этот эффект может быть существенен. Например, если юристы ожидают что судебное разбирательство будет длится чуть более 2 лет.

Расчетная сумма будущих потерь – 11 900 000 рублей (расчет по второму способу), срок до выплаты – 2 года, ставка дисконтирования, отражающая рыночную оценку временной стоимости денег и риски, специфичные для данного обязательства – например, 15%.

Расчет приведенной (текущей) стоимости обязательства (PV):

$$PV = 11\ 900\ 000/ (1+0,15)^2 = 11\ 900\ 000/1,3225 = 8\ 998\ 109 \text{ рублей}$$

Сумма резерва, округленная для целей учета, составит ***8 998 000 рублей***

Вывод – применение различных методов дает разные результаты: от 11 миллионов до почти 9 миллионов рублей. Метод дисконтированной средневзвешенной оценки является наиболее точным с точки зрения требований ПБУ 8/2010, т.к. он комплексно учитывает все сценарии, их вероятность и временную стоимость денег, обеспечивая наиболее достоверную оценку обязательства в отчетной информации на текущую дату.

6. Формирование суждения в письменной форме

Итог работы – это формирование внутреннего документа «Профессиональное суждение бухгалтера», что является доказательством обоснованного принятого решения для руководства, аудиторов и налоговых органов.

Приложение Е

(информационное)

Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета производственных организаций

Таблица Е.1 – Матрица рекомендаций при формировании суждений для производственных организаций

Область суждения	Исследуемая информация	Альтернативные варианты	Аналитические процедуры	Критерии выбора решения	Документальное обоснование
1	2	3	4	5	6
Выбор метода учета затрат	Технологические схемы производства, организационная структура, характер выпускаемой продукции, длительность цикла, номенклатура изделий	Позаказный метод, попередельный метод, попроцессный метод, нормативный метод	Анализ структуры производства, расчет трудоёмкости продукции, оценка однородности изделий, моделирование калькуляции	Соответствие технологии производства, возможность прямого отнесения затрат, информационные потребности менеджмента, трудоемкость учета	Описание производственного процесса, технологические карты, обоснование применимости метода, расчеты калькуляций
База распределения общепроизводственных расходов	Структура общепроизводственных расходов, данные о прямой заработной плате, машино-часах, статистика за последние 3-5 отчетных периодов	Пропорционально заработной плате, пропорционально машино-часам, пропорционально материальным затратам, пропорционально объёму продукции	Расчет себестоимости при разных базах	Наличие причинно-следственной связи, стабильность пропорций, доступность данных, отраслевая практика, существенное влияние на себестоимость	Сравнительные калькуляции, обоснование экономической связи

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5	6
Метод оценки незавершенного производства	Длительность производственного цикла, технология производства, степень готовности изделий, состав технологических переделов, данные производственного учета	По фактической производственной себестоимости, по нормативной себестоимости, по прямым затратам, по стоимости материалов	Инвентаризация незавершенного производства, оценка степени готовности при разных методах	Длительность цикла, организация производственного учета, существенность НЗП, трудоемкость расчетов, точность оценки	Инвентаризационные описи, расчеты степени готовности, калькуляции НЗП, сравнительный анализ методов, служебная записка главного бухгалтера
Учет общехозяйственных расходов	Структура общехозяйственных расходов и их связь с производством, остатки готовой продукции, динамика выпуска и продаж	Включение в себестоимость продукции с распределением, списание на расходы периода	Расчет себестоимости и финансового результата	Характер расходов, величина остатков ГП, стабильность продаж, налоговые последствия	Детализация состава ОХР, расчеты влияния на прибыль, анализ остатков ГП, обоснование выбора, согласование с руководством
Резерв под обесценение запасов	Рыночные цены, физическое состояние, моральный износ, акты инвентаризации и списания запасов	Резерв не создается (при отсутствии признаков), резерв по отдельным позициям, резерв по группам запасов	Анализ оборачиваемости, сравнение балансовой и рыночной стоимости, расчет резерва	Наличие признаков обесценения, существенность снижения стоимости, вероятность реализации, затраты на доведение до продажи	Инвентаризационные описи, заключения о состоянии запасов, расчеты чистой стоимости продажи, мониторинг рыночных цен, бухгалтерская справка

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5	6
Резерв на гарантийное обслуживание	статистика гарантийных случаев за последние 3-5 лет, стоимость ремонтно-восстановительных работ, надежность продукции, объемы продаж	Резерв по среднему проценту обращений, резерв по видам продукции, актуарные методы расчета	Статистический анализ обращений, расчет среднего процента дефектов, прогнозирование затрат, тестирование достаточности резерва	Достаточность статистических данных, однородность продукции, условия гарантии, существенность обязательства	База данных гарантийных случаев, расчеты процентов дефектности, актуарные расчеты, заключение технических служб, бухгалтерская справка
Срок полезного использования оборудования	Технические характеристики, режим эксплуатации, отраслевые классификаторы, планы модернизации, дефектные ведомости	СПИ по классификатору, СПИ по рекомендациям, СПИ на основе технической экспертизы	Анализ интенсивности использования, оценка технического состояния, расчет амортизации при разных СПИ	Техническое состояние, режим эксплуатации, планы модернизации, практика использования аналогичного оборудования	Техническая документация, заключение технической службы, анализ режима эксплуатации, расчеты амортизации, акт комиссии по СПИ
Метод амортизации производственного оборудования	Технические параметры, производительность, планируемые объемы выпуска, моральный износ, финансовые показатели	Линейный метод, способ уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции	Расчет амортизации при разных методах, оценка влияния на себестоимости, моделирование финансовых показателей	Равномерность загрузки оборудования, стабильность объемов производства, соответствие принципу соответствия доходов и расходов	Расчеты амортизации по методам, анализ загрузки мощностей, технико-экономическое обоснование, согласование с финансовой службой

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5	6
Классификация затрат на прямые и косвенные	Возможность прямого отнесения затрат и структура номенклатуры	Максимальное отнесение на прямые затраты, оптимальное соотношение прямых и косвенных затрат с учетом трудоёмкости	Анализ технологии, оценка экономической целесообразности прямого учета, расчет точности калькуляций	Возможность прямого измерения, точность калькуляций, трудоемкость учета, существенность затрат, стабильность пропорций	Описание технологии, анализ экономической целесообразности, сравнительные расчеты, оценка соотношения выгод и затрат на учет

Источник: составлено автором.

Приложение Ж

(информационное)

Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета организаций, оказывающих услуги

Таблица Ж.1 – Матрица рекомендаций при формировании суждений для организаций, оказывающих услуги

Область суждения	Исследуемая информация	Альтернативные варианты	Аналитические процедуры	Критерии выбора решения	Документальное обоснование
1	2	3	4	5	6
Момент признания выручки от услуг	Договоры с клиентами, акты сдачи-приемки услуг, бизнес-процесс или технология оказания услуг, длительность выполнения, наличие этапов бизнес-процессов	Единовременное признание при завершении услуги; признание по мере оказания (метод процента завершенности); признание по этапам	Анализ условий договоров, классификация услуг (краткосрочные/долгосрочные), моделирование выручки по периодам, оценка влияния на финансовый результат	Характер услуги, длительность оказания, возможность надежной оценки степени завершенности, условия договора о праве на оплату	Анализ договоров, заключение юридической службы, описание методологии признания выручки, примеры расчетов
Оценка степени завершенности услуги	Трудозатраты специалистов, фактические расходы, физические показатели выполнения, KPI, экспертные оценки	На основе понесенных затрат к общей сумме затрат; на основе отработанных часов; на основе физических показателей; экспертная оценка	Расчет процента завершенности разными методами, сравнительный анализ результатов, оценка надежности каждого метода, анализ отклонений факта от плана	Характер услуги, доступность данных, надежность оценок, возможность объективного измерения, корреляция с фактическим прогрессом	Методика расчета процента готовности, отчеты о трудозатратах, расчетные таблицы, экспертные заключения, бухгалтерская справка

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
Распределение косвенных расходов между проектами	Структура накладных расходов, данные о трудозатратах по проектам, выручка по договорам, сложность проектов, отраслевая практика	Пропорционально прямым трудозатратам; пропорционально выручке; по коэффициентам сложности проектов; без распределения (списание в расходы периода)	Оценка влияния на ценообразование	Причинно-следственная связь, структура затрат (доля труда), доступность данных, влияние на маржинальность проектов	Анализ структуры расходов, расчеты коэффициентов распределения, сравнение рентабельности проектов, обоснование экономической связи
Учет прямых расходов по договорам	Договоры на услуги, первичные документы о расходах, система учета затрат, длительность договоров, условия оплаты	Капитализация всех прямых расходов до признания выручки; текущее признание расходов пропорционально выручке (при методе процента готовности)	Моделирование себестоимости и финансового результата при разных подходах, анализ соответствия выручки и расходов, оценка остатков НЗП	Метод признания выручки, длительность договора, существенность расходов, принцип соответствия доходов и расходов	Описание методологии учета затрат, расчеты себестоимости по договорам, аналитические регистры, положение об учетной политике
Оценка незавершенного оказания услуг	Договоры в процессе исполнения, данные о понесенных затратах, оценка степени готовности, планируемые затраты, инвентаризация незавершенных оказанных услуг	По фактическим прямым затратам; по фактическим прямым и распределенным косвенным затратам; по плановой себестоимости с корректировкой	Расчет оценки НЗП разными методами, анализ существенности НЗП в балансе, оценка влияния на финансовый результат, инвентаризация	Метод признания выручки, организация учета затрат, существенность НЗП, трудоемкость учета	Инвентаризационные описи договоров в работе, расчеты оценки НЗП, подтверждение от подразделений, бухгалтерская справка

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
Резерв по гарантийным обязательствам	Условия договоров о гарантиях качества, статистика претензий (3-5 лет), стоимость устранения недостатков, объемы оказанных услуг	Резерв не создается (отсутствие статистики); резерв по среднему проценту претензий; резерв по видам услуг; индивидуальная оценка по договорам	Статистический анализ претензий, расчет среднего процента затрат на устранение, прогнозирование обязательств, тестирование достаточности	Наличие статистики, существенность обязательств, характер услуг, условия гарантий, вероятность претензий	База претензий клиентов, расчеты процентов и сумм резерва, анализ условий договоров, заключение юридической службы
Резерв по сомнительным долгам	Реестр дебиторской задолженности, сроки возникновения, история платежей, наличие споров по качеству, финансовое состояние должников	Резерв по срокам задолженности; индивидуальная оценка по каждому должнику; комбинированный метод	Анализ оборачиваемости дебиторской задолженности, классификация по срокам и рискам, оценка финансового состояния должников, оценка вероятности банкротства	Наличие признаков обесценения, существенность ДЗ, доступность информации о должниках, история взаимоотношений	Реестр ДЗ с классификацией, анализ платежной дисциплины, заключения о финансовом состоянии, расчеты резерва
Классификация расходов (прямые и косвенные к договорам)	Виды расходов, возможность отнесения на конкретные договоры, система учета времени, трудоемкость учета	Максимальное отнесение на прямые расходы; оптимальное соотношение с учетом трудоемкости учета; минимизация прямых расходов	Анализ видов расходов, оценка возможности прямого отнесения	Возможность прямого отнесения, точность учета, трудоемкость, влияние на рентабельность проектов	Классификатор расходов, описание системы учета затрат, обоснование критериев отнесения

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
Способ начисления амортизации	Характеристики активов, режим использования (интенсивность), связь с оказанием услуг, планируемые объемы услуг	Линейный метод; способ уменьшаемого остатка; пропорционально объему услуг	Расчет амортизации тремя разными методами, оценка влияния на себестоимость услуг, моделирование	Равномерность использования активов, стабильность объемов услуг, связь актива с выручкой, отраслевая практика	Расчеты амортизации, анализ использования активов, технико-экономическое обоснование
Учет затрат на привлечение клиентов	Виды расходов на привлечение (комиссии, маркетинг), связь с конкретными договорами, вероятность заключения договоров	Капитализация затрат с отнесением на себестоимость договора; текущее списание в расходы периода	Анализ характера затрат, оценка вероятности заключения договоров, расчет влияния на рентабельность, моделирование	Прямая связь с договором, вероятность заключения, существенность затрат, требования МСФО	Классификация затрат на привлечение, анализ вероятности заключения договоров, расчеты

Источник: составлено автором.

Приложение И

(информационное)

Рекомендации по формированию и обоснованию профессионального суждения в ключевых областях учета организаций, занимающихся торговлей

Таблица И.1 – Матрица рекомендаций при формировании суждений для организаций, занимающихся торговлей

Область суждения	Исследуемая информация	Альтернативные варианты	Аналитические процедуры	Критерии выбора решения	Документальное обоснование
1	2	3	4	5	6
Момент признания выручки и перехода права собственности	Договоры купли-продаж, базисы поставки (Инкотермс), условия доставки, документооборот, прошлые события в части правил отгрузки товаров	При отгрузке со склада, при доставке покупателю, при подписании акта-приема передачи, при оплате	Моделирование выручки при разных моментах	Условия договора о переходе права собственности и рисков, коммерческая практика (прошлые события в части продаж)	Анализ типовых договоров, заключение юридической службы, описание документооборота, примеры операций, служебная записка
Метод оценки товаров при выбытии	Характеристика товарных групп, частота поступлений товаров, динамика цен закупок	Метод FIFO или метод средней себестоимости	Расчет себестоимости продаж и моделирование при изменении цен	Характер товаров (скоропортящиеся/долгого хранения), волатильность цен, оборачиваемость, влияние на налогообложение	Характеристика товарных групп, сравнительные расчеты себестоимости, анализ динамики цен, обоснование выбора, положение об учетной политике

Продолжение таблицы И.1

1	2	3	4	5	6
Учет транспортно-заготовительных расходов	Структура ТЗР, возможность прямого отнесения на партии товаров, объемы товарооборота, количество поставщиков	Включение в фактическую себестоимость каждой партии, учет на отдельном счете с распределением пропорционально стоимости/весу/объему	Расчет точности распределения при разных базах и моделирование себестоимости	Возможность прямого отнесения, однородность товаров, существенность ТЗР, трудоемкость детального учета, точность калькуляций	Структура ТЗР, описание методики распределения, расчетные таблицы, сравнение точности методов, бухгалтерская справка
Резерв под снижение стоимости товаров	Данные об остатках товаров, оборачиваемость товаров по позициям, сроки хранения, рыночные цены, физическое состояние по результатам инвентаризации	Резерв по срокам хранения, по отклонению рыночной от балансовой стоимости, индивидуальная оценка	ABC-анализ запасов, сравнение балансовой и рыночной стоимости, расчет чистой стоимости продажи	Наличие признаков обесценения, существенность, возможность реализации, затраты на доведение до продажи, вероятность списания	Реестр товаров с оборачиваемостью, мониторинг рыночных цен, инвентаризационные описи, расчеты резерва, акты о состоянии товаров
Учет торговой наценки	Товарные группы, средний уровень наценки, частота изменений цен, система учета, количество торговых точек	Учет товаров по продажным ценам с использованием счета 42 и без торговой наценки	Расчет влияния на отчетные показатели	Масштаб розничной торговли, количество товарных позиций, частота изменения цен, система автоматизации, требования контроля	Описание ценовой политики, анализ преимуществ и недостатков методов, оценка трудоемкости, рекомендация коммерческой службы

Продолжение таблицы И.1

1	2	3	4	5	6
Учет бонусов и скидок	Договоры с поставщиками, условия предоставления скидок, документальное оформление	Корректировка, признание прочего доходов или расходов, распределение между товарами	Расчет влияния на отчетные показатели	Характер скидки (связана с товаром или нет), момент определения суммы, возможность идентификации товаров, требования МСФО	Анализ договоров с условиями бонусов, классификация скидок, методика учета, расчеты корректировок, согласование с коммерческим директором
Учет товарных потерь	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, данные о недостачах и потерях, нормы естественной убыли, причины потерь, виновные лица и характеристики товаров	Списание в пределах норм естественной убыли на себестоимости, на виновных лиц или прочие расходы	Определение нормы потерь	Наличие норм естественной убыли, причины потерь, установление виновных, существенность, документальное подтверждение	Инвентаризационные описи, акты о недостачах, расчет в пределах норм, служебные расследования, приказы о списании
Резерв под возвраты от покупателей	Статистика возвратов за последние 3 отчетных периода, причины возвратов, условия договоров о возврате, сезонность, товарные группы с высокой долей возвратов	Резерв не создается или резерв по средней доле возвратов в выручке	Анализ возвратов и расчет сезонности	Существенность возвратов, стабильность статистики, условия договоров, наличие права возврата, возможность прогнозирования	База данных возвратов, расчеты статистических показателей, анализ условий возврата, актуарные расчеты, бухгалтерская справка

Продолжение таблицы И.1

1	2	3	4	5	6
Учет товаров в пути	Договоры с условиями доставки, базисы поставки, товарно-транспортные документы	Учет в составе товаров при переходе права собственности или учет на отдельном счете до получения на склад	Расчет остатков товаров в пути	Условия договора о переходе права собственности, момент перехода рисков, требования к достоверности оценки активов	Анализ договоров, описание схемы документооборота, примеры операций, заключение юридической службы
Оценка устаревших товаров	Регистр товарно-материальных ценностей по срокам хранениях на складах, заключения о возможностях реализации	Создание резерва на полную стоимость, частично или без создания резерва	Мониторинг рыночных цен и расчет возможной цены реализации	Срок хранения без движения, причины неликвидности, возможность реализации, рыночный спрос, затраты на утилизацию	Реестр неликвидных товаров с характеристиками, заключение коммерческой службы о возможности реализации, мониторинг цен, расчеты резерва
Учет предоплаты	Договоры с условиями предоплаты, сроки поставки, отчеты о надежности контрагентов	Учет авансов до момента поставки и оценка рисков невозврата с созданием резерва	Выявление просроченных авансов	Условия договора, надежность поставщика, сроки поставки, наличие обеспечения, финансовое состояние поставщика	Реестр авансов с анализом сроков, оценка надежности поставщиков, расчеты резервов по просроченным авансам, бухгалтерская справка
Учет маркетинговых услуг	Договоры на маркетинговые услуги, соглашения о рекламных акциях	-	Сравнение с рыночными ценами	Экономическая сущность (плата за услуги или скидка), документальное оформление, требования МСФО	-

Источник: составлено автором.

Приложение К

(информационное)

Концептуальный проект стандарта
ФСБУ «Профессиональное суждение бухгалтера»

I. Общие положения

1. Настоящий федеральный стандарт бухгалтерского учета (далее – Стандарт) устанавливает сферу действия стандарта, требования к формированию и обоснованию профессиональных суждений бухгалтера, порядок формирования и документирования.

2. Стандарт применяется экономическими субъектами, обязанными вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

3. Для целей настоящего Стандарта используются следующие понятия:

Профессиональное суждение бухгалтера (бухгалтерское суждение, учетное суждение) – это процесс разработки бухгалтером решения профессиональной задачи, которое способно повлиять на отчетную информацию хозяйствующего субъекта;

Субъект профессионального суждения бухгалтера – это должностное лицо, отвечающее за ведение учета, или группа лиц, принимающих участие в формировании профессионального суждения бухгалтера.

Условие неопределенности – ситуация, при которой стандарты бухгалтерского учета не содержат однозначных указаний по регламенту (процедуре, способа) учета определенных фактов хозяйственной жизни или объектов учета.

4. Настоящий стандарт применяется совместно с федеральными стандартами бухгалтерского учета и не отменяет требований, установленных иными стандартами бухгалтерского учета.

II. Требования к бухгалтерским суждениям

5. Профессиональное суждение бухгалтера формируется на основе следующих принципов:

а) суждение основывается на профессиональных знаниях, опыте и понимания экономической сущности хозяйственных операций (принцип профессиональной компетенции);

б) суждение не должно быть подвержено влиянию конфликта интересов или внешнего давления (принцип независимости бухгалтерских суждений);

в) суждение формируется на основе всей доступной информации о прошлых и будущих событиях или хозяйственных операциях организации (принцип достоверности бухгалтерских суждений);

г) процесс формирования суждения и его результаты должны быть понятны и проверяемы (принцип прозрачности бухгалтерских суждений).

6. Профессиональное суждение бухгалтера формируется в следующих случаях:

а) когда стандарты бухгалтерского учета предоставляют право самостоятельной разработки обоснованного способа учета;

б) когда стандарты бухгалтерского учета требуют применения для определения количественных или качественных параметров бухгалтерского учета, т.е. оценочных значений;

в) когда бухгалтер разрабатывает учетную политику организации для целей бухгалтерского учета, а также методические положения, указания по ведению учета существенно важных участков учета;

г) когда бухгалтер определяет степень детализации и объем раскрытия отчетной информации, которая влияет на финансовые и управленческие решения заинтересованных сторон.

7. Профессиональное суждение бухгалтера должно быть обосновано с помощью:

а) расчетно-аналитического обоснования;

б) нормативно-правового обоснования;

в) технологического или экспертного обоснования;

г) рыночного обоснования;

д) методологического обоснования.

8. Сформированное профессиональное суждение бухгалтера подлежит документированию с указанием обязательных реквизитов:

а) наименование документа;

б) дата составления документа;

в) ФИО бухгалтера(-ов), сформировавшего(-их) бухгалтерское суждение;

г) содержание бухгалтерского суждения с указанием цели, источников и ресурсов необходимых для формирования суждения, альтернативных способов учета, выбранный/разработанный способ учета и выводы;

д) принятое решение/суждение с формулировкой выбранного или разработанного способа учета;

е) подпись ответственного лица, отвечающего за формирование суждения.

9. Документы бухгалтерских суждений хранятся, в соответствии с требованиями, установленными для первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

10. Задокументированное профессиональное суждение бухгалтера является внутренним документом организации, которое не является публичным учетным документом.

11. Задокументированное профессиональное суждение может предоставляться по запросу:

а) налоговым органам для предоставления необходимых пояснений по вопросам налогообложения;

б) аудиторским организациям для содействия в аудиторской проверке и является аудиторским доказательством;

в) банковским, кредитным организациям, для обоснования способов учета и формирования отчетной информации об организации;

г) государственным органам в рамках контрольных и надзорных функций в соответствии с законодательством Российской Федерации;

д) участникам/собственникам/высшему руководству организации в порядке, установленном учредительными документами организации.

III. Раскрытие информации о принятых суждениях

12. В бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе текстовых пояснений раскрываются принятые бухгалтерские суждения в разрезе объектов учета.

13. В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются субъекты суждений: руководство, главный бухгалтер, бухгалтерские эксперты и другие специалисты в сфере бухгалтерского учета.

14. Информация о принятых профессиональных суждениях раскрывается в разрезе следующих аспектов:

а) область применения суждений;

б) сформированное суждений;

в) описание существенного влияния;

г) описание степени неопределенности и диапазона возможных допущений для оценочных значений.

15. Экономический субъект не обязан раскрывать в бухгалтерской финансовой отчетности:

- детали учетно-контрольных процедур при формировании суждений;
- полный текст документов профессиональных суждений;
- информацию, составляющую коммерческую тайну;
- суждения, не оказывающие влияния на показатели отчетной информации.

Приложение Л

(информационное)

Дополнения к профессиональному стандарту «Бухгалтер»

Для обобщенной трудовой функции А (уровень 5)

Дополнительное трудовое действие:

– «*выявление ситуаций, требующих применения профессионального суждения, и обращения к руководителю бухгалтерской службы*».

Дополнительные умения:

– *«документировать хозяйственные операции в условиях неопределенности».*

Дополнительные знания:

– *«порядок формирования профессионального суждения при возникновении неоднозначных ситуаций.*

Для обобщенной трудовой функции Б (уровень 6)

Дополнительное трудовое действие:

– «*применение профессионального суждения при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях неопределенности»;*

– *«формирование реестра профессиональных суждений бухгалтера в организации».*

Дополнительные умения:

– «*идентифицировать ситуации, требующие применения профессионального суждения (оценка существенности и выбор методов оценки)»;*

– *«оценивать влияние сформированного профессионального суждения на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности»;*

– *«обосновывать принятые решения со ссылками на нормативные документы,*

– *описание влияющих факторов и возможные последствия изменений в отчетной информации».*

Дополнительные знания:

– «*методология формирования и документирования профессионального суждения бухгалтера»;*

– *«методы оценки рисков искажения отчетности при применении альтернативных подходов».*

Для обобщенной трудовой функции С (уровень 7)

Дополнительное трудовое действие:

– «*организация системы применения и контроля профессиональных суждений в группах компаний*»;

– «*проведение экспертной оценки сложных (комплексных) профессиональных суждений*».

Дополнительные умения:

– «*разрабатывать методологические документы по применению профессионального суждения в хозяйствующем субъекте*»;

– «*коллегиальное обсуждение сложных профессиональных бухгалтерских суждений*».

Дополнительные знания:

– «*этические стандарты профессиональных бухгалтеров*».