

УДК 657.1

РОЛЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ¹**В.В. Моруннов, ²И.Ф. Нурмухаметов, ¹Р.А. Зиннуров**¹ ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Альметьевск, email: v_morunov@mail.ru, zinnurov.ra@yandex.ru² Казанский государственный институт культуры (ФГБОУ ВО «КазГИК»), Казань, email: ilnur_nurmuhametov@mail.ru

Аннотация. В статье обосновывается тезис о том, что профессиональное суждение является не факультативным элементом учетного процесса, а центральным механизмом обеспечения экономической безопасности учетной информации в условиях нормативной неполноты, цифровизации и роста рисков ошибок и мошенничества. В работе на основе исследования ряда нормативных источников обосновывается вывод о важной роли профессионального суждения на узловых этапах признания, оценки, классификации, раскрытия и контроля учетных данных. Обоснован также вывод о том, что без формализованного документирования и независимой проверки профессиональное суждение может трансформироваться из механизма мониторинга качества в канал управленческой предвзятости, давления на учетных работников и искажения формируемой отчетности. Научная новизна предлагаемого подхода состоит в трактовке профессионального суждения как объекта внутреннего контроля, а не только как индивидуального интеллектуального мнения специалиста. Практический результат исследования заключается в предложении модели документирования, матрицы ролей и контрольных узлов, а также маршрута принятия решения, пригодного для включения в учетную политику и другие локальные нормативные документы экономического субъекта.

Ключевые слова: экономическая безопасность, профессиональное суждение, учетный процесс, учетная информация, экономическая безопасность учетной информации, внутренний контроль, система внутреннего контроля.

THE ROLE OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN ENSURING THE ECONOMIC SECURITY OF ACCOUNTING INFORMATION¹**V.V. Morunov, ²I.F. Nurmukhametov, ¹R.A. Zinnurov**¹ State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute", Almetyevsk, email: v_morunov@mail.ru, zinnurov.ra@yandex.ru² Kazan State Institute of Culture (FGBOU VO "KazGIK"), Kazan, email: ilnur_nurmuhametov@mail.ru

Abstract. The This article substantiates the thesis that professional judgment is not an optional element of the accounting process, but a central mechanism for ensuring the economic security of accounting information in the face of regulatory incompleteness, digitalization, and the increasing risks of errors and fraud. Based on a study of a number of regulatory sources, the paper substantiates the conclusion that professional judgment plays a crucial role in the key stages of recognition, valuation, classification, disclosure, and control of accounting data. The conclusion is also substantiated that without formalized documentation and independent verification, professional judgment can be transformed from a quality monitoring mechanism into a channel for managerial bias, pressure on accounting workers, and distortion of the generated reports. The scientific novelty of the proposed approach lies in the interpretation of professional judgment as an object of internal control, and not only as the individual intellectual opinion of a specialist. The practical result of the study is the proposal of a documentation model, a matrix of roles and control nodes, as well as a decision-making route suitable for inclusion in the accounting policy and other local regulatory documents of the economic entity.

Keywords: economic security, professional judgment, accounting process, accounting information, economic security of accounting information, internal control, internal control system.

Дата поступления статьи в редакцию: 15.06.2026

Дата принятия статьи в печать: 17.08.2026

Введение

В отечественной хозяйственной практике профессиональное суждение в рамках учетного процесса или процедур внутреннего контроля не является свободным усмотрением специалиста. В российской и международной нормативной логике оно выступает как управляемая процедура выбора и обоснования решения там, где нормативные источники не дают единственного механического ответа.

Пунктом 4 статья 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402-ФЗ) [4] прямо допускается выбор способа учета из допустимых и его самостоятельную разработку при отсутствии прямого стандарта;

В соответствии с положениями пп. «а» п. 11 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (далее - IAS 8) [8] нормы IAS 8 требуют от руководства экономического субъекта использовать суждение в аналогичной ситуации.

Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» (далее - Рекомендация Р-96/2018-КпР) [9] определяет профессиональное суждение как обоснованное суждение полномочного специалиста, основанное на законодательстве, стандартах, специальных знаниях, опыте, практике и профессиональной этике.

Как нами ранее было определено [10], под термином «экономическая безопасность учетной информации» следует понимать:

такое состояние защищенности учетной информации (т.е. документированной и систематизированной экономическим субъектом информации об объектах бухгалтерского учета, предусмотренных нормами статьи 5 Закона № 402-ФЗ (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами бухгалтерского учета)), от влияния внутренних и внешних угроз (факторов и условий, например, утечка информации), при котором:

- соблюдаются основные принципы формирования учетной информации, определяющие ее независимость и самостоятельность (включая достоверность, полноту представления, нейтральность, последовательность, сопоставимость), а также
- обеспечиваются условия для формирования учетной информации в соответствии с нормами законодательства и данными принципами [10].

В соответствии с вышеуказанным и другими ранее проведенными исследованиями [10-13] экономическая безопасность учетной информации раскрывается через достоверность, конфиденциальность, целостность, актуальность, доступность, непротиворечивость и контролируемость. Эти критерии концептуально совпадают с международной логикой, в которой система управления информационной безопасностью строится вокруг системы управления рисками и сохранения конфиденциальности, целостности и доступности учетных данных. Следовательно, профессиональное суждение влияет не только на величину показателей отчетности, но и на защищенность учетного процесса, на качество доказательств, на устойчивость информационных контуров и на доверие пользователей учетной информации к учетным данным.

Ключевой вывод исследования состоит в том, что профессиональное суждение усиливает экономическую безопасность учетной информации только при трех условиях, когда оно:

- нейтрально относительно цели,
- встроено в систему внутреннего контроля и внутреннего аудита, и
- документировано в форме, допускающей последующую верификацию.

Эта архитектура поддерживается российскими требованиями к внутреннему контролю и достоверному представлению, международными моделями и подходами.

Практически это означает следующее. Во-первых, на уровне экономического субъекта необходимо закрепить регламент профессионального суждения как части учетной политики и внутреннего контроля. Во-вторых, в отношении каждого существенного профессионального суждения требуется прохождение определенного маршрута: идентификация неопределенности, проверка нормативной базы, анализ экономического содержания, оценка существенности и риска искажений, сбор доказательств, независимый пересмотр, документирование и, при необходимости, раскрытие в рамках отчетности. В-третьих, цифровая среда должна не подменять, а усиливать профессиональное суждение за счет журналирования действий, разграничения прав, резервного копирования, аналитики аномалий и последующего аудиторского следа.

Цель исследования

Цель статьи состоит в том, чтобы системно показать роль профессионального суждения в обеспечении экономической безопасности учетной информации, раскрыть его место в системе внутреннего контроля и внутреннего аудита, определить требования к его оценке и документированию и предложить практический регламент его верификации. Рабочая гипотеза заключается в том, что профессиональное суждение становится фактором безопасности только тогда, когда оно институционализировано: имеет нормативную опору, проходит этико-рисковую проверку, подкреплено достаточными доказательствами, отражено в документах и доступно для последующего независимого пересмотра.

Объектом исследования являются учетные и контрольные процессы организации, в которых возникает необходимость выбора между альтернативами учета, раскрытия и контроля. Предмет исследования - механизмы формирования, проверки, документирования и аудиторской оценки профессионального суждения с точки зрения защиты учетной информации от искажений, злоупотреблений и потери доказательной силы.

Материал и методы исследования

Нормативно-правовое регулирование вопросов, связанных с оценкой роли профессионального суждения в обеспечении экономической безопасности учетной информации с целью наиболее оптимального принятия управленческих решений на государственном уровне и уровне экономического субъекта, а также понимания необходимости изучения и развития проблематики экономической безопасности учетной информации как междисциплинарной и межнаучной категории, раскрывают необходимость исследования этой проблематики и повышают значимость исследования вопросов в данной области.

Источниками для подготовки и проведения исследования в рамках настоящей статьи являются, в первую очередь, нормативные правовые документы, а также материалы и результаты исследований, проведенных авторами в своих работах ранее.

Результаты исследования

Среди нормативных документов, регламентирующих организацию и развитие бухгалтерского учета в Российской Федерации, основным нормативным документом в области регулирования бухгалтерского учета является Закон № 402-ФЗ [4], в рамках которого закреплены основные методологические и нормативные подходы к организации и ведению учетного процесса как на уровне экономического субъекта, так и на общегосударственном уровне.

Профессиональное суждение в строгом смысле следует понимать как институционально ограниченный механизм преобразования неопределенности в документированное решение. Его минимальный состав включает следующие элементы:

- полномочия лица, принимающего решение,
- используемая база нормативных источников,
- анализ экономического содержания факта,
- оценка уровня существенности,
- сопоставление альтернатив,
- проверка нейтральности и отсутствие давления,
- сбор доказательств,
- документирование и возможность последующего пересмотра.

Именно в таком виде, по нашему мнению, профессиональное суждение соответствует как положениям Рекомендации Р-96/2018-КлР, так и логике стандарта IAS 8. Следовательно, профессиональное суждение не является равнозначным по отношению к категории «мнение профессионала», а является формой профессионально и организационно контролируемого выбора.

Связь профессионального суждения с экономической безопасностью учетной информации проявляется на каждом из критериев экономической безопасности. Например, достоверность зависит от корректности признания, оценки и классификации, целостность - от невозможности несанкционированного изменения данных и от прослеживаемости корректировок, а конфиденциальность - от верной настройки доступа к данным и понимания того, какие учетные слои подлежат ограничению, а какие - обязательному раскрытию; актуальность и доступность зависит от своевременности отражения фактов и устойчивости функционирующих в рамках эко-

номического субъекта информационных систем; непротиворечивость – от согласованности аналитического и синтетического учета, налоговых и управленческих данных; контролируемость – от наличия журналов действий, проверок и аудиторского следа.

При этом особенно значительным представляется вывод о том, что экономическая безопасность учетной информации не тождественна ее тотальной закрытости. Закон № 402-ФЗ запрещает устанавливать режим коммерческой тайны в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, а международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) требуют достаточности в части раскрытия информации для обеспечения достоверности представления отчетности.

Из этого следует многоуровневая логика обеспечения защиты: внутренние первичные данные, рабочие расчеты, экспертные заключения, журналы операций и документы внутреннего контроля должны защищаться от несанкционированного доступа и изменений, но итоговая отчетность как публично значимая информация должна оставаться прозрачной и пригодной для пользователей. Следовательно, профессиональное суждение должно быть организовано таким образом, чтобы обеспечить разграничение не только методологии учета, но и режимы доступа и раскрытия учетной информации и информации, подлежащей раскрытию как в части, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и самой отчетности.

Роль профессионального суждения в системе внутреннего контроля имеет двойственную природу. С одной стороны, именно управление и бухгалтерская функция принимают исходные решения по способам учета, оценкам и раскрытиям. С другой стороны, функционирующая система внутреннего контроля обеспечивает оценку в области понимания пределах допустимой нормативной и этической свободы в части принятия решений. В рамках статьи 19 Закона № 402-ФЗ [4] обозначение законодательное требование о необходимости организации и осуществления внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности на уровне экономического субъекта. Это означает, что функция внутреннего контроля в отношении профессионального суждения направлена на обеспечение проверки достаточности оснований, процедур, доказательств и раскрытий для признания принятого решения надежным.

Наиболее опасная деформация профессионального суждения – его превращение в мотивированное суждение, то есть в решение, ориентированное не на достоверное представление, а на заранее желаемый результат. Рекомендация Р-96/2018-КлР прямо запрещает использовать профессиональное суждение для оправдания ненадлежащей учетной политики или заданных показателей отчетности [9].

Риски ошибок и мошенничества усиливаются там, где профессиональное суждение касается управленческих оценок, существенности, необычных операций и поздних корректировок. Международные стандарты указывают, что в рамках внутреннего контроля особое внимание должно уделяться необычным операциям, журналам проводок, операциям со связанными сторонами и значимым управленческим оценкам. Для учета это означает, что чем выше степень профессионального суждения, тем и выше требование к доказательственной базе и независимому пересмотру принятого решения.

Особое значение в рамках данного исследования отводится блоку угроз экономической безопасности учетной информации. В практике, как нами было обозначено ранее [14], выделяются внутренние угрозы, ошибки персонала, внешние угрозы, технологические угрозы и регуляторно-правовые угрозы. Для идентификации данных угроз предлагаются технический аудит, анализ уязвимостей, SWOT-анализ учетной системы, экспертные интервью, анализ отклонений и сценарное моделирование. Особое внимание уделяется зонам повышенного риска – расчетам с контрагентами, кассовым операциям, учету запасов и межфилиальным транзакциям. Именно в этих зонах профессиональное суждение чаще всего принимает не академическую, а операционную форму.

С целью дальнейшей стандартизации и выявления возможных ошибок в области профессионального суждения предлагается представить (в рамках локального нормативного документа на уровне экономического субъекта) маршрут профессионального суждения в виде схемы, связывающей неопределенность, оценку риска и документирование. В рамках данного документа также возможно произвести синтез российских требований к учетной политике и внутреннему контролю, а также учесть международную логику раскрытия профессионального суждения и управления угрозами, а также формализовать требования к доказательной базе.

С точки зрения прикладных кейсов можно выделить как минимум три типовых сценария:

- 1) Первый сценарий - отсутствие прямого способа учета. Здесь организация должна выстроить решение, опираясь в первую очередь на нормы статьи 8 Закона № 402-ФЗ [4], пункты 7-7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [6] и IAS 8 [8]: определить объект, выявить аналогичные нормы, проверить критерии полноты, своевременности, осмотрительности и рациональности, а затем оформить выбранный способ в учетной политике. Подобный подход наглядно демонстрирует, что профессиональное суждение само по себе не создает риск: риск появляется, когда экономический субъект не фиксирует (например, в рамках локального нормативного документа) логику выбора при проведении профессионального суждения и не показывает, почему именно этот способ улучшает качество учетной информации.
- 2) Второй сценарий - значимое суждение при раскрытии отчетности: МСФО требуют раскрывать профессиональное суждение, оказавшее существенное влияние на признанные суммы, а Рекомендация Р-96/2018-КпР [9] предлагает включать информацию о профессиональном суждении по вопросам, с решением которых необходимо ознакомить пользователя отчетности для понимания им представленной в отчетности информации, в состав соответствующих пояснений о значимых элементах учетной политики [9]. В такой ситуации безопасность учетной информации проявляется в снижении асимметрии между составителем и пользователем: корректное раскрытие уменьшает риск неверной интерпретации учетных данных, а недостаточное раскрытие, напротив, превращает формальную правильную запись в информацию, представляющую собой угрозу экономической безопасности учетной информации.
- 3) Третий сценарий - цифровой контур учета с возможностью возникновения повышенных рисков мошенничества и кибер-рисков. Профессиональное суждение в современных условиях хозяйствования на уровне экономического субъекта должно оставлять цифровой след: каждое существенное решение должно оставлять не только текстовое обоснование, но и цифровой след, подтверждающий кем и в каких условиях, а также на основании каких аргументов было принято соответствующее решение.

Для целей внутреннего регулирования целесообразно принять локальный нормативный акт (например, «Положение о профессиональном суждении при осуществлении учетного процесса и обеспечении внутреннего контроля»), в рамках которого следует закрепить такие существенные элементы как понятие профессионального суждения, перечень ситуаций его обязательного применения, иерархию нормативных источников, признаки существенного профессионального суждения, формат документирования, перечень обязательных реквизитов, критерии привлечения внешнего эксперта, порядок независимого пересмотра, основания раскрытия в отчетности, правила хранения и версионирования документов, и другое. Такая формализация непосредственно вытекает из статьи 8 Закона № 402-ФЗ [4], ПБУ 1/2008 [6] и Рекомендации Р-96/2018-КпР [9].

При этом, при организации системы внутреннего контроля требуется ввести риск-ориентированную эскалацию: если профессиональное суждение связано с высокорисковой зоной (например, с резервами, связанными сторонами, необычными проводками, существенными корректировками конца периода, доступом к мастер-данным, изменением справочников или существенным раскрытием, и др.), оно должно проходить обязательный дублирующий просмотр. В рамках организации цифровых систем (учетной системы, системы внутреннего контроля) это означает настройку автоматических триггеров на поздние или необычные операции, журналирование редактирования критичных реквизитов, регулярный обзор прав доступа и контроль восстановления резервных копий.

С целью корпоративного обучения необходима отдельная программа калибровки профессионального суждения, при этом ядро калибровки должны составлять такие элементы как разбор типовых кейсов выбора учетной политики, тренинги по существенности и раскрытию информации, семинары по противодействию давлению, направленному на нарушение фундаментальные принципы организации работы, практикумы по работе с нестандартными и необычными транзакциями и корректировками на конец года, базовая подготовка по журналам событий, правам доступа и цифровому аудиторскому следу, регулярные совместные сессии учетных работников, сотрудников системы внутреннего контроля, сотрудников, сопровождающих обслуживание информационных систем, и службы внутреннего аудита. Без достаточного межфункционального

онального обучения экономический субъект почти неизбежно получает разрыв между учетной методологией, информационным контролем и этической устойчивостью персонала.

Организация процедур верификации и формирования доказательственной базы необходимо выстроить, по нашему мнению, как минимум на трех уровнях:

1) Первый уровень — нормативно-правовой, содержит ссылки и ссылочные материалы на правила, положения, нормы и требования внешних стандартов и нормативно-правовых документов, документов пояснительного характера, подзаконных документов и рекомендаций, действующую учетную политику (по нашему мнению, учетная политика не относится к внутренним стандартам) и внутренние регламенты;

2) Второй уровень — фактический, содержит первичные учетные документы, аналитические и налоговые регистры, произведенные расчеты и бухгалтерские справки, электронные документы и документированную переписку, экспертные заключения, текстовые файлы и системные журналы, а также результаты аналитики;

3) Третий уровень — контрольный, содержит обзорные отметки, протоколы согласования, последствия корректирующих операций и результаты последующего внутреннего аудита. Только совокупность в достаточной степени организации всех трех уровней обеспечивает статус для профессионального суждения из интеллектуального акта в проверяемый управленческий артефакт.

Заключение

Проведенный анализ позволяет сделать принципиальный вывод: профессиональное суждение является одним из центральных институтов обеспечения экономической безопасности учетной информации, потому что именно оно обеспечивает объединение нормативной неполноты, экономического содержания фактов, этических ограничений, контрольных процедур и цифровых доказательств в единый управленческий контур. Отечественные нормативно-правовые источники, международные стандарты финансовой отчетности, этические стандарты, стандарты внутреннего аудита едины в главном: формирование надежной учетной информации и отчетности на качественном уровне невозможны без обоснованного, нейтрального и документированного профессионального суждения.

Одновременно результаты проведенного исследования показывают и обратную сторону: свобода частного субъективного усмотрения без должной формализации повышает риски уязвимости для учетной системы. В тех ситуациях, когда отсутствуют маршрут принятия решения и матрица существенности, невозможно обеспечить на должном уровне проверку на предмет формирования профессионального суждения под давлением заинтересованных сторон и наличия конфликта интересов, наличия цифрового следа и необходимости независимого пересмотра, при этом само профессиональное суждение легко вырождается в рационализированную ошибку или инструмент манипулирования отчетностью. Поэтому практическая задача организации состоит в переводе профессионального суждения в режим доказуемой и контролируемой процедуры.

Литература

1. Указ Президента РФ от 13.05.2017 № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216629/ (дата обращения 11.06.2026).
2. Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_389271/ (дата обращения 11.06.2026).
3. Указ Президента РФ от 25.11.2025 № 858 «О Стратегии государственной национальной политики Российской Федерации на период до 2036 года». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_519680/ (дата обращения 11.06.2026).
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 15.12.2025) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 11.06.2026).
5. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 22.07.2024) «О консолидированной финансовой отчетности». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения 11.06.2026).

6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения 11.06.2026).
7. Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н (ред. от 07.11.2025) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (Зарегистрировано в Минюсте России 21.03.2024 № 77591). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/ (дата обращения 11.06.2026).
8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 04.10.2023). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/ (дата обращения 11.06.2026).
9. Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт. 2021. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 11.06.2026).
10. Морунов В.В. Принципы экономической безопасности учетной информации // Экономическая безопасность. 2025. Т. 8, № 5. С. 1441-1455. DOI: 10.18334/ecsec.8.5.123335 EDN: RNCKSM.
11. Морунов В.В. Стандартизация процесса формирования учетной информации как инструмент обеспечения ее экономической безопасности // Финансовый менеджмент. 2025. № 6. С. 345-354. EDN: KBADEM
12. Морунов В.В. Об определении категории «экономическая безопасность учетной информации» в соответствии с нормативными источниками // Финансовый менеджмент. 2025. № 7. С. 329-335. EDN: MYGHSD.
13. Морунов В.В. Исследование нормативного регулирования экономической безопасности: учетные аспекты // Финансовый менеджмент. 2024. № 6. С. 301-309. EDN: SKRLEG..
14. Морунов В.В. Угрозы экономической безопасности учетной информации: определение и нормативное регулирование // Управленческий учет. Специальный выпуск 2025 года по материалам III очной Международной научно-практической конференции «Проблемы обеспечения экономической, продовольственной и информационной безопасности Союзного государства Беларуси и России в современных условиях», 30 апреля 2025 года. С. 101-108.