



УДК 657.421.3(083.71)(045)

Проскуріна Н.М.*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку та оподаткування
Запорізького національного університету***Дядюн О.О.**

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА: ПІДХОДИ ДО РОЗМЕЖУВАННЯ ДЕФІНІЦІЙ

У статті здійснено критичний аналіз сутності та структури облікових категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Установлено взаємозв'язок між інтелектуальним капіталом, нематеріальними активами та інтелектуальною власністю в бухгалтерському обліку. Досліджено проблематику обліково-методичного інструментарію відображення інтелектуального капіталу.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, інтелектуальна власність, людський капітал, облік.

Proskurina N.N., Dyadyun E.A. INTELLECTUAL CAPITAL AND INTANGIBLE ASSETS OF THE ENTERPRISE: THE APPROACHES TO DELIMITATION DEFINITIONS

В статье осуществлен критический анализ сущности и структуры учетных категорий «нематериальные активы» и «интеллектуальный капитал». Установлена взаимосвязь между интеллектуальным капиталом, нематериальными активами и интеллектуальной собственностью в бухгалтерском учете. Исследована проблематика учетно-методического инструментария отображения интеллектуального капитала.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, нематериальные активы, интеллектуальная собственность, человеческий капитал, учет.

Proskurina N.M., Dyadyun O.O. INTELLECTUAL CAPITAL AND INTANGIBLE ASSETS OF THE ENTERPRISE: THE APPROACHES TO DELIMITATION DEFINITIONS.

The article carries out the critical analysis to the essence and the structure such account categories as intellectual capital and intangible assets. The interrelation between intellectual capital, intangible assets and intellectual property is established in accounting. The problems of accounting and methodological tools display of intellectual capital are studied.

Keywords: intellectual capital, intangible assets, intellectual property, human capital, accounting.

Постановка проблеми. Стратегічним напрямом розвитку сучасних економічних відносин є концентрація уваги на підвищенні значимості процесів інтелектуалізації господарської діяльності. Володіючи унікальними властивостями, інтелектуальні ресурси починають відігравати вирішальну роль на шляху підприємств до високоєфективної діяльності та досягнення конкурентних переваг, результатом чого є збільшення прибутків. У цьому контексті для потреб управління необхідною стає інформація не лише про матеріальні та фінансові ресурси, якими оперує підприємство, а й про якість та ступінь використання інтелектуального капіталу. Відповідно, для системи бухгалтерського обліку виникає завдання – вчасно реагувати на нові реалії економічного поступу через якісну репрезентацію інформації про діяльність підприємства з урахуванням інтелектуальних ресурсів.

Актуальність дослідження полягає у необхідності чіткого розмежування основних обліково-економічних категорій, що використовуються для опису інтелектуальних цінностей підприємства для полегшення їх ідентифікації в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню економічної сутності інтелектуального капіталу значна увага приділялася в працях таких зарубіжних учених як Е. Брукінг, Л. Едвінсон, К. Свейбі, Т. Стюарт та ін. Серед українських науковців проблематику інтелектуального капіталу та його облікового відображення досліджують М.О. Воронова, Н.М. Головай, В.М. Діба, О.В. Кендюхов, К.В. Ковтуненко, С.Ф. Легенчук, М.С. Пушкар, С.В. Хомич, А.А. Чухно. Питання відмінностей у трактуванні нематеріальних активів та інтелектуального капіталу вивчали І.А. Дерун, І.В. Жураковська, Н.І. Єсінова, О.В. Кудирко.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значний внесок зарубіжних і вітчизняних науковців, залишаються недостатньо розкритими питання, пов'язані з визначенням сутності інтелектуального капіталу в процесі його розмежування з нематеріальними активами як об'єктами бухгалтерського обліку. Своєю чергою, встановлення чіткого взаємозв'язку між нематеріальними активами та інтелектуальним капіталом може стати передумовою побудови системи обліку інтелектуального капіталу як комплексного поняття з якісним відображенням інформації про нього у звітності суб'єктів господарювання.

Мета статті полягає в установленні взаємозв'язку між категоріями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи» у площині бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поруч із відносно усталеним у межах нормативних актів терміном «нематеріальні активи» все більшого поширення в економічних колах набуває достатньо нове для вітчизняної облікової системи поняття інтелектуального капіталу. На нашу думку, наявні підходи до співвідношення дефініцій «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи» можна представити у вигляді чотирьох груп (рис. 1).

Окремі науковці досить ґрунтовно пояснюють свою прихильність до того чи іншого підходу. Так, О.В. Кудирко вважає, що ототожнення та визнання категорії «інтелектуальний капітал» як першочергової є недоцільним та невиправданим. «Нематеріальні активи» є більш широким поняттям, якому притаманні всі аспекти невідчутних активів, воно включає в себе інтелектуальні складники. Своєю чергою, під інтелектуальним капіталом слід розуміти переважно розумові та пов'язані з персоналом складники [1, с. 34].

І.А. Дерун стверджує, що найприйнятнішим є другий підхід, оскільки інтелектуальний капітал включає в себе більш широке коло ресурсів, ніж нематеріальні активи, які є правами власності чи користування, оцінку яких можна достовірно виміряти. Прикладами ресурсів, що можуть бути включені до інтелектуального капіталу (крім нематеріальних активів, які відображають у бухгалтерському обліку), є: кваліфікація та досвід працівників, база даних клієнтів, організаційна структура підприємства, ділова репутація тощо. Ці ресурси достовірно виміряти у грошовій формі досить складно, тому для їх розрахунку використовують натуральні вимірники, коефіцієнти, якісні характеристики [2, с. 104].

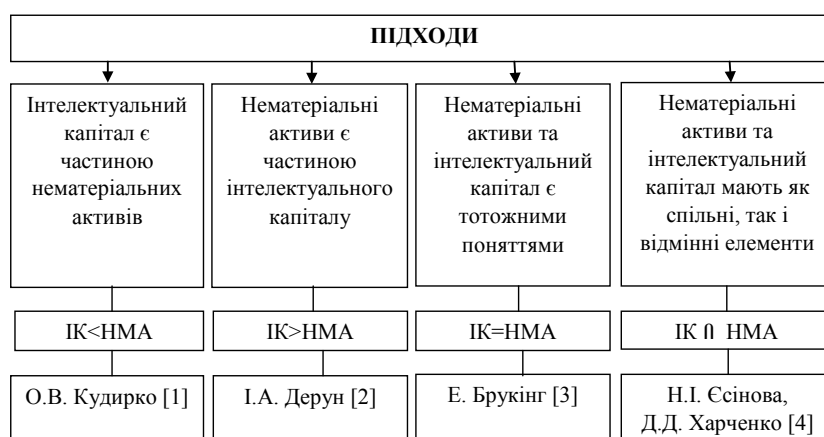


Рис. 1. Підходи до співвідношення понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал»

Джерело: розроблено авторами на основі [1–4]

Таблиця 1

Сутність нематеріальних активів

Джерело	Визначення
Податковий кодекс України [5]	Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами
ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [6]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
МСБО 38 «Нематеріальні активи» [7]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
Економічний словник [8, с. 9]	Активи нематеріальні – частина майна підприємства, наданого через належні йому патенти, ліцензії та інші права на інтелектуальну власність, права користування землею, водою та іншими ресурсами, будинками, спорудами й обладнанням, інші майнові права, товарні знаки, придбані або орендовані брокерські місця, програми для роботи на ЕОМ та ін.

Джерело: узагальнено авторами

Таблиця 2

Трактування поняття «інтелектуальний капітал»

Автор, джерело	Визначення	Підхід
М.О. Воронова [9, с. 46]	Інтелектуальний капітал – це та частина невлених активів, яка пояснює причини зростання справедливої (ринкової) вартості підприємства	Функціональний (вплив на ринкову вартість)
С.Ф. Легенчук [10, с. 5]	Інтелектуальний капітал – це сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку	Змістовно-функціональний (досягнення конкурентних переваг)
Я.О. Топільницька [11, с. 25]	Інтелектуальний капітал – це сукупність різноманітних інтелектуальних цінностей, які в процесі свого обігу та кругообігу забезпечують додаткову вартість, а також конкурентні переваги особі, підприємству чи державі	Функціональний (забезпечення додаткової вартості, конкурентних переваг)
І.А. Дерун [2, с. 107]	Інтелектуальний капітал – це сукупність активів та інших інтелектуальних ресурсів, що не мають фізичної форми, на які суб'єкт господарювання має право власності або користування, термін корисного використання яких становить більше року (операційного циклу) або їхня вартість є більшою 2 500 грн. (якщо термін використання менше одного року), а їх використання призведе до збільшення ринкової вартості підприємства у майбутньому	Змістовно-функціональний (вплив на ринкову вартість)
С.В. Філіппова К.В. Ковтуненко [12, с. 228]	Інтелектуальний капітал – це сукупність активів інтелектуальної власності, а також ринкових і нематеріальних активів підприємства, здібностей і навичок працівників підприємства (інтелектуальні ресурси), що формуються як наслідок реалізації його інтелектуального потенціалу в ході здійснення підприємством господарської діяльності та його функціонування як управлінської системи	Змістовний
А.А. Чухно [13, с. 62]	Інтелектуальний капітал – це капітал, що акумулює наукові та професійно-технічні знання працівників, поєднує інтелектуальну працю та інтелектуальну власність, нагромаджений досвід, спілкування, організаційну структуру, інформаційні мережі – все те, що визначає імідж фірми та зміст її бізнесу	Змістовний

Джерело: узагальнено авторами

Стосовно третього підходу, то покажемо визначення Е. Брукінг [3, с. 30]: «Інтелектуальний капітал – це термін для позначення нематеріальних активів, без яких компанія тепер не може існувати». Автор не розмежує ці поняття і повністю відносить нематеріальні активи до інтелектуального капіталу.

Н.І. Ссінова та Д.Д. Харченко зазначають, що існують нематеріальні активи, які не створюються інтелектуальними зусиллями. Отже, інтелектуальними активами можуть називатися лише активи, пов'язані зі знаннями, втіленими в результатах розумової діяльності [4, с. 171]. Відповідно, у цьому разі частина нематеріальних активів не є інтелектуальним капіталом, тобто інтелектуальний капітал та нематеріальні активи об'єднані окремими спільними елементами, проте не є тотожними.

Для того щоб сформувані власну позицію, проведемо дослідження сутності нематеріальних активів та інтелектуального капіталу підприємств, а також визначимо їх структуру. Поняття «нематеріальні активи» є законодавчо визначеним (табл. 1). Наголошуємо, що в Податковому кодексі України та Економічному словнику для глибшого розуміння сутності поняття подане більш ґрунтовне тлумачення дефініції порівняно з обліковими стандартами в контексті складових елементів.

На відміну від нематеріальних активів поняття інтелектуального капіталу законодавчо не регламентоване, проте в наукових колах запропоновано багато варіантів щодо тлумачення даної категорії з різних позицій (табл. 2).

У змістовному підході можна побачити основні елементи інтелектуального капіталу, у тому числі інтелектуальну власність. Відповідно до Цивільного кодексу України [14], право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений Цивільним кодексом та іншим законом.

Проте дослідження основних складників нематеріальних активів у бухгалтерському обліку (табл. 3) свідчить, що до їх складу входять не тільки права на об'єкти інтелектуальної власності. Відповідно, дискусійним є питання, чи вважати інтелектуальним капіталом права користування природними ресурсами та права користування майном.

Спираючись на результати проведеного дослідження, маємо можливість уточнити дефініцію «інтелектуальний капітал». Під інтелектуальним капіталом розуміємо сукупність невидимих активів, які підприємство повністю або частково контролює і використовує в процесі своєї діяльності для досяг-

Таблиця 3
Групи нематеріальних активів у бухгалтерському обліку

Групи	Відношення до інтелектуальних ресурсів
Група 1 – права користування природними ресурсами	Права на матеріальні ресурси
Група 2 – права користування майном	
Група 3 – права на комерційні позначення	Права на об'єкти інтелектуальної власності
Група 4 – права на об'єкти промислової власності	
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права	
Група 6 – інші нематеріальні активи	

Джерело: узагальнено авторами за [5; 6]

нення поставлених цілей та забезпечення конкурентоспроможності на ринку.

Запропоноване визначення генерує три ключові характеристики інтелектуального капіталу:

- неявний характер активів (активи, що належать до категорії «інтелектуального капіталу», не мають матеріальної форми та окремі з них важко ідентифікувати);
- неможливість повного контролю над окремими складниками (ці активи не є майном підприємства в класичному розумінні правової науки та бухгалтерського обліку);
- ефективне використання інтелектуального капіталу сприяє цілеорієнтованій діяльності підприємства, спрямованої на зростання конкурентоспроможності на ринку.

Вважаємо, що структурно інтелектуальний капітал складається з трьох основних складників: людського, внутрішньорганізаційного та ринкового (табл. 4).

Дані табл. 4 містять і наш підхід до структуризації інтелектуального капіталу за ознакою можливості його відображення в бухгалтерському обліку. Вивчення внутрішнього устрою інтелектуального капіталу в зазначеному напрямі є необхідною умовою побудови системи ефективного управління ним, а також установлення взаємозв'язку між категоріями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи» для достовірної організації їх обліку.

На нашу думку, ототожнення нематеріальних активів (у розумінні діючої системи бухгалтерського обліку) та інтелектуального капіталу є недоцільним, адже це різні поняття. Аналізуючи бухгалтерський

Таблиця 4

Групи нематеріальних активів у бухгалтерському обліку

Людський	Внутрішньорганізаційний	Ринковий
1. <i>Індивідуальний складник</i> : освіта, знання, навички, професіоналізм, досвід конкретного працівника. 2. <i>Загальний складник</i> : інформаційно-комунікаційні зв'язки між співробітниками, соціально-психологічний клімат у колективі тощо.	1. <i>Інтелектуальна власність у складі нематеріальних активів</i> : об'єкти промислової власності, об'єкти авторського права, ноу-хау, ліцензії, винаходи. 2. <i>Інформаційно-управлінський складник</i> : бази даних, технічні комунікаційні засоби, методи управління, організаційна структура, етичні принципи бізнесу.	1. <i>Клієнтський капітал</i> : ділові зв'язки з клієнтами, постачальниками, інформаційна база про клієнтів та постачальників, канали розподілу. 2. <i>Іміджевий капітал</i> : імідж, ділова репутація тощо.
Інтелектуальний капітал для цілей бухгалтерського обліку		
Стандартно-обліковий		Нестандартно-обліковий
відповідає умовам визнання активу, оцінюється і відображається у бухгалтерському обліку (НМА)		не є власністю підприємства у класичному розумінні (людський, ринковий складники). Потребує особливих підходів до відображення у бухгалтерському обліку.

Джерело: узагальнено авторами за [15, с. 111–112]

підхід до нематеріальних активів, розуміємо, що фактично вони є правами на об'єкти інтелектуальної власності, природні ресурси та майно, а отже, не включають у себе якісних характеристик працівників підприємства, корпоративну культуру, портфель замовлень тощо. Своєю чергою, зазначені елементи є обов'язковими складниками інтелектуального капіталу. Натомість ототожнювати інтелектуальний капітал лише з досвідом, знаннями та кваліфікацією працівників та не включати до нього об'єкти інтелектуальної власності також не є виправданим, оскільки у цьому разі ми отримуємо поняття людського капіталу. З огляду на це, найдоцільнішим вважаємо підхід, за якого нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності вважаються складниками інтелектуального капіталу підприємства (рис. 2).



Рис. 2. Взаємозв'язок між поняттями «інтелектуальний капітал», «нематеріальні активи» та «об'єкти інтелектуальної власності»

Джерело: згруповано авторами

Нематеріальні активи є стандартно-обліковою частиною інтелектуального капіталу і, відповідно, єдиним складником, який знаходить відображення у системі бухгалтерського обліку. Аналіз Балансу (Звіту про фінансовий стан, ф. № 1) п'яти вітчизняних підприємств свідчить, що частка нематеріальних активів в активах обраних суб'єктів господарювання не досягає навіть 1% і здебільшого ще й має тенденцію до зниження (табл. 5).

Це підтверджує, що інтелектуальний капітал підприємства не обмежується самими лише нематеріальними активами у бухгалтерському трактуванні цього поняття і, відповідно, не знаходить повного відображення у системі обліку та звітності.

Щодо облікового забезпечення таких складових елементів інтелектуального капіталу, як людські та ринкові активи, то і в національних, і в міжнародних стандартах підкреслюється, що вони не відповідають критеріям визнання активу і не підлягають відображенню у звітності. Таким чином, необхідним є пошук методів їх оцінки для введення до системи обліку та звітності.

Висновки. Таким чином, інтелектуальний капітал є найціннішим стратегічним ресурсом і основною конкурентною перевагою сучасного підприємства. Від того, наскільки ефективно буде побудована

Таблиця 5
Частка нематеріальних активів у сукупних активах промислових підприємств

Підприємство	Дата складання фінансової звітності		
	31.12. 2013	31.12. 2014	31.12. 2015
ПАТ «Дніпроспецсталь»	0,7089	0,3940	0,2563
ПАТ «Запоріжжкокс»	0,1538	0,0757	0,2297
ПАТ «Запоріжтрансформатор»	0,1840	0,1564	0,1253
ПАТ «Запоріжсталь»	0,0679	0,0247	0,0082
ПАТ «Мотор Січ»	0,0087	0,0118	0,0091

Джерело: розраховано авторами за [16]

система обліку та управління ним, залежить наявність у підприємства конкурентних переваг, тенденції до стійкого економічного зростання та досягнення поставлених цілей.

Діюча система бухгалтерського обліку не відображає у своєму складі інтелектуальний капітал як комплексне поняття. На нашу думку, передумовою вирішення зазначеної проблеми є чітке тлумачення самої категорії інтелектуального капіталу. Під інтелектуальним капіталом запропоновано розуміти сукупність неявних активів, які підприємство повністю чи частково контролює і використовує в процесі своєї діяльності для досягнення поставлених цілей. Уважаємо, що інтелектуальний капітал є поняттям ширшим за нематеріальні активи. Таким чином, нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності є стандартно-обліковим складником інтелектуального капіталу.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є питання введення в облік нестандартно-облікової частини інтелектуального капіталу підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій / О.В. Кудирко // Академічний огляд. – 2013. – № 2. – С. 30–35.
- Дерун І.А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності / І.А. Дерун // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 6(144). – С. 103–113.
- Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
- Єсінова Н.І. Інтелектуальний капітал: новий погляд на нематеріальні активи / Н.І. Єсінова, Д.Д. Харченко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2014. – Вип. 2. – С. 167–173.
- Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 20.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
- Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
- Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К.: Кондор, 2006. – 356 с.
- Воронова М.О. Проблеми обліку інтелектуального капіталу / М.О. Воронова // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 45–51.
- Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / С.Ф. Легенчук ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 21 с.
- Топільницька Я.О. Інтелектуальний капітал: суть та методика вимірювання / Я.О. Топільницька // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2013. – № 2(71). – С. 25–28.

12. Філіппова С.В. Інтелектуальний потенціал як головний чинник формування інтелектуального капіталу / С.В. Філіппова, К.В. Ковтуненко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. – 2013. – № 754. – С. 227–232.
13. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність, форми і закономірності розвитку / А. Чухно // Економіка України. – 2002. – № 11. – С. 61–67.
14. Цивільний кодекс України : Закон від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
15. Дядюн О. Структуризація інтелектуального капіталу для цілей бухгалтерського обліку / О. Дядюн, Н. Проскуріна // Економічний дискурс: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (м. Львів). – Тернопіль : Крок, 2014. – С. 110–113.
16. Smida: Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua>.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук І.А.
кандидат економічних наук, доцент,
декан факультету документальних комунікацій та менеджменту
Рівненського державного гуманітарного університету

ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Стаття присвячена аналізу матричної моделі реалізації професійного судження в його широкому розумінні. Проведено аналіз можливості застосування в якості обмежень формальних (морально-етичні цінності) та неформальних інституційних правил (принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації) щодо виділених видів професійного судження в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано порядок реалізації кожного із чотирьох виділених видів професійних суджень.

Ключові слова: професійне судження, облікова політика, неінституційна економічна теорія.

Юхименко-Назарук И.А. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Статья посвящена анализу матричной модели реализации профессионального суждения в его широком понимании. Проведен анализ возможности применения в качестве ограничений формальных (морально-этические ценности) и неформальных институциональных правил (принципы учета и качественные характеристики учетной информации) относительно выделенных видов профессионального суждения в бухгалтерском учете. Обоснован порядок реализации каждого из четырех выделенных видов профессиональных суждений.

Ключевые слова: профессиональное суждение, учетная политика, неинституциональная экономическая теория.

Yukhimenko-Nazaruk I.A. INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF THE IMPLEMENTATION OF PROFESSIONAL JUDGEMENT IN ACCOUNTING

This article analyzes the implementation of the matrix model of professional judgment in its broadest sense. The possibility of applying restrictions as formal (ethical values) and informal institutional rules (accounting principles and qualitative characteristics of accounting information) with respect to the selected types of professional judgment in accounting have been analyzed. Procedure for the implementation of each of the four selected types of professional judgments has been grounded.

Keywords: professional judgment, accounting policy, neo-institutional economic theory.

Постановка проблеми. Трансформація національної системи бухгалтерського обліку під впливом тенденцій гармонізації та стандартизації протягом останніх двох десятиліть призвела до появи нових методологічних інструментів, щодо яких відсутні глибокі теоретичні напрацювання у вітчизняній науковій літературі. Одним із таких інструментів є професійне судження, яке може здійснювати відповідний уповноважений на підприємстві суб'єкт (бухгалтер, менеджер тощо).

Відсутність обґрунтованої теорії реалізації професійного судження в бухгалтерському обліку не дозволяє сформулювати адекватні рекомендації, які б дозволили уникнути негативних наслідків від його застосування в практиці вітчизняних підприємств. Для вирішення вищевказаної проблеми необхідним є проведення аналізу впливу інституційних обмежень на процес здійснення професійного судження з урахуванням особливостей розвитку системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці застосування субінституту професійного судження в бухгалтерському обліку присвячували

увагу Н.В. Генералова, С.Ф. Голов, І.В. Євстратова, П.Є. Житний, О.В. Казаннікова, С.О. Левицька, М.Є. Ліанський, Є.В. Лімошина, С.П. Лозовицький, В.М. Метелиця, С.А. Ніколаєва, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, А.В. Рабошук, Т.М. Сторожук, М.Т. Щирба та ін.

Постановка завдання. Основним завданням дослідження є аналіз впливу формальних та неформальних правил на процес реалізації різних видів професійних суджень в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. З метою обґрунтування особливостей застосування формальних та неформальних правил, яких слід дотримуватись в процесі здійснення професійного судження, виходячи із положень інституційної теорії, слід визначити види професійних суджень, застосовуючи більш широке розуміння сутності даного поняття. При цьому також слід враховувати, що на побудову класифікації професійних суджень впливає існуючий рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку, оскільки від нього залежить характеристика об'єкта, щодо якого здійснюється професійне судження. Розгляд поняття «профе-