

## Процес формування професійного судження бухгалтера

*Професійне судження відіграє важливу роль у формуванні достовірної, повної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. В статті розглянуто важливість та обґрунтовано необхідність застосування професійного судження бухгалтера в сучасній обліковій практиці. Доведено, що по мірі розвитку й ускладнення ринкових відносин та умов господарювання необхідність застосування професійного судження, виходячи з його важливості в забезпечення користувачів достовірною інформацією, лише зростатиме. Як вважає автор, складний процес винесення професійного судження можна вдосконалити через поетапність його формування та застосування на основі принципів законності, послідовності, системного підходу, переваги економічного змісту над юридичною формою, обґрунтованості прийнятих рішень, можливості реалізації на практиці, ефективності, періодичного контролю та відповідальності за прийняті рішення. За результатами проведеного дослідження визначено та охарактеризовано етапи формування професійного судження.*

**Ключові слова:** професійне судження, облікова політика підприємства, процес формування професійного судження бухгалтера.

## Процесс формирования профессионального суждения бухгалтера

*Профессиональное суждение играет важную роль в формировании достоверной, полной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия. В статье рассмотрена важность и обоснована необходимость применения профессионального суждения бухгалтера в современной учетной практике. Доказано, что по мере развития и усложнения рыночных отношений и условий хозяйствования необходимость применения профессионального суждения, исходя из его важности в обеспечение пользователей достоверной информацией, будет только расти. Как считает автор, сложный процесс вынесения профессионального суждения можно совершенствовать через поэтапность его формирования и применения на основе принципов законности, последовательности, системного подхода, преимуществ экономического содержания над юридической формой, обоснованности принятых решений, возможности реализации на практике, эффективности, периодического контроля и ответственности за принятые решения. По результатам проведенного исследования определены и охарактеризованы этапы формирования профессионального суждения.*

**Ключевые слова:** профессиональное суждение, учетная политика предприятия, процесс формирования профессионального суждения бухгалтера.

## Formation of Professional Accounting Judgment

*Professional judgment plays an important role in formation of reliable, complete information about financial position and company's operation results. The article covers and substantiates the importance and necessity of using professional accounting judgment in up-to-date accounting practice. It has been proved that with development and complexity of market relations and business conditions the need for professional judgment taking into consideration its significance in providing users with accurate information will only grow. According to the author the complex procedure of making professional judgment can be improved through phasing of its formation and applying principles of legality, consistency, system approach, advantages of business substance over the legal form, sufficiency of the decisions made,*

*possibility of implementing into practice, efficiency, periodic monitoring and responsibility for the decisions made. Having the results of the study performed the stages of professional judgment formation have been determined and characterized.*

**Keywords:** *professional judgment, business accounting policies, the process professional accounting judgment formation procedure.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання існує невизначеність та багатоваріантність дій, що обумовлює ускладнення ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності та вимагає застосування бухгалтером власного професійного судження. Погоджуємося з І.А. Слободняком [6, с. 55], що професійне судження повинно бути вироблено ще на початковому етапі по відношенню до кожного об'єкта обліку, на крайній випадок на стадії розробки основних елементів облікової політики підприємства. Жодна країна світу, навіть з найбільш досконалим законодавством, не може забезпечити суб'єктів господарювання нормативними документами на всі випадки життя.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми застосування професійного судження в бухгалтерському обліку відображені в роботах: Д.Б. Вешагурової, Т.А. Демидової, К.В. Казаннікової, І.Ю. Ніконової, М.С. Пушкар, М.Л. Пятова, С.А. Рассказової-Николаєвої, О.В. Рожнової, Т.А. Рудакової, О.В. Саталкіної, І.А. Слободняка, Я.В. Соколова, А.С. Толстової, З.С. Туякової, А.А. Шапошникова, Л.З. Шнейдмана та інших. Значна увага авторами приділяється важливості та сутності професійного судження та необхідності його застосування в сучасних умовах господарювання. Але найбільш складною й проблемною стороною професійного судження є вираження бухгалтером своєї думки. Тому вирішення потребують питання формування професійного судження бухгалтером та його застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У визначенні професійного судження науковцями, відслідковується важливість і значимість даного поняття. Професійне судження відіграє важливу роль у формуванні достовірної, повної, зіставної інформації про фінансово-майновий стан, результати діяльності підприємства і вдосконаленні його облікової політики. Як зазначає С.А. Рассказова-Николаєва, професійне судження є унікальним засобом з допомогою якого: здійснюється процес лібералізації системи бухгалтерського обліку; вдосконалення нормативної бази системи бухгалтерського обліку і звітності та вирішуються протиріччя діючого законодавства [2].

Регламентация та наявність навіть значної кількості законодавчо-нормативних документів будь-якого рівня регулювання не спроможні передбачити та врахувати різноманітність господарської діяльності підприємств та їх особливості. Тим більше в сучасний період, коли стрімко розвивається наука, техніка, технології, змінюються засоби передачі інформації. Виходячи з того, що професійне судження бухгалтера – це особиста, незалежна, компетентна, обґрунтована думка добросовісно

висловлена бухгалтером щодо відображення фактів господарського життя в системі обліку та звітності, яка базується на принципах ведення обліку та складання звітності і не порушує законодавства для забезпечення інформацією користувачів [8, с. 259], це відкриває великі можливості для бухгалтерів та керівництва. Але сьогодні існує цілий ряд об'єктивних та суб'єктивних причин, які стримують широке застосування професійного судження обліковими працівниками в своїй діяльності. До таких факторів варто віднести:

- нерозвиненість професійного судження бухгалтерів, оскільки вони як в минулому схильні шукати відповіді на всі випадки життя в законодавчо-нормативних документах та ждати вказівки «зверху»;

- недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів, відсутність бажання змінюватись, вдосконалюватись, неготовність працювати творчо, оскільки багаточисельна армія таких посадових осіб працюють бухгалтерами після закінчення кількомісячних курсів, які були широко розповсюджені донедавна або закінчили навчальний заклад давно;

- відсутність практики обґрунтованого викладення бухгалтером своєї думки, точки зору, власного бачення, оскільки самостійність підприємств та рамки її застосування є невизначеними та мало вживаними;

- нехтування керівниками та власниками важливості та значення професійного судження в роботі бухгалтера та його вплив на результати діяльності підприємства.

Для формування професійного судження існує кілька джерел даних: нормативні документи; знання теорії обліку яке дозволяє бухгалтеру розширити свої уявлення про ситуацію, яку він аналізує, і здоровий глузд-самий простий шлях, яким повинен іти справжній спеціаліст [7, с. 53-54]. Тобто, формування професійного судження має здійснюватися на підставі:

- діючої законодавчо-нормативної бази за всіма рівнями регулювання ведення обліку та складання звітності, включаючи міжнародний;

- наукової бази та надбань у сфері бухгалтерського обліку;

- сформованої практики та кваліфікації фахівців з обліку;

- власних теоретичних знань зі спеціальності кожного фахівця;

- практичного досвіду спеціаліста з ведення обліку взагалі, і у відповідній галузі та підприємстві (організації, установі), зокрема.

Безумовно, в силу дії таких обставин, формування, вираження та застосування професійного судження є складним. Доречними вважаємо пропозиції О.В. Рожнової [4, с. 143],

## Бухгалтерський облік

М.С. Пушкар, М.Т. Щирби [3, с. 91], І.А. Слободняк [6, с. 55-57] щодо поетапного формування професійного судження. Так, О.В. Рожнова пропонує поетапне впровадження механізму винесення професійних суджень в системі генерації облікової інформації [4, с. 143]. Перший етап підготовчий, який включає два блоки заходів:

- інформаційне забезпечення - створення відповідної інформаційної бази;

- навчання - уміння працювати з інформацією про зовнішнє середовище, проведення аналізу ризиків, встановленню економічних вигод, ситуаційний тренінг. На другому етапі бухгалтер повинен проводити оцінку прийнятих професійних суджень, виявляти допущені помилки і їх причини. У випадку незадовільної оцінки, наявності великої кількості

суттєвих помилок і визначення причин помилок, слід повернутися до першого етапу.

На думку І.А. Слободняка, об'єкт потрібно спочатку вивчити та пізнати його суть. Далше одержати представлення про те, як даний об'єкт чи ситуація трактується іншими суб'єктами, які будуть використовувати відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень. Вибравши найкращий варіант рішення необхідно повернутися і зіставити його з судженням всіх інших суб'єктів, зацікавлених у використанні даної інформації. При цьому періодично контролювати вироблені раніше професійні судження [6, с. 55-57].

В результаті проведеного досліджень нами сформовані етапи винесення професійного судження (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи формування професійного судження

№ з/п	Етапи формування професійного судження	Завдання для вирішення
I	Етап підготовчий	1) Чітка постановка питання чи проблеми; 2) Вивчити та пізнати суть об'єкта професійного судження; 3) Вивчення норм законодавчо-нормативної бази з даного питання чи проблеми; 4) Вибір способу формування професійного судження; 5) Ознайомлення з абстрактними джерелами інформації (енциклопедії, словники тощо), які відображають найбільш загальні властивості та ознаки об'єкта дослідження; 6) Вивчення аргументованих думок експертів, інших спеціалістів з даного питання чи проблеми; 7) Критична оцінка всіх джерел інформації; 8) Формування переліку варіантів, за допомогою яких може бути розроблена методика вирішення завдання чи проблеми; 9) Визначення позитивних та негативних сторін кожного варіанту.
II	Етап вираження та прийняття професійного судження	1) Вибір найкращого варіанту, тобто безпосередньо формування професійного судження бухгалтером; 2) Обґрунтування (аргументування) сформованої думки; 3) Одержати представлення про те, як даний об'єкт чи ситуацію трактують інші суб'єкти, які будуть в майбутньому використовувати інформацію для прийняття управлінських рішень [6, с. 56]; 4) Співставити власну думку з судженням інших суб'єктів, зацікавлених у використанні даної інформації; 5) Провести процедуру узгодження (якщо думки різні) для вироблення загальної позиції; 6) Вибір способу вираження професійного судження; 7) Вираження думки з достатньо високою ступеню впевненості.
III	Етап застосування професійного судження	1) Ознайомлення з професійним судженням щодо даного питання чи проблеми суб'єктів, зацікавлених у використанні даної інформації; 2) Накопичення досвіду прийнятих професійних суджень.
IV	Етап контролю прийнятих професійних суджень	1) Встановлення періодичності контролю вироблених раніше рішень на предмет їх відповідності змінам умов зовнішнього середовища; 2) Проведення процедури уточнення професійних суджень.

Найбільш складною й проблемною гранню професійного судження є його формування та вираження професійним бухгалтером своєї думки. І.А. Слободняк виділяє наступні принципи, на основі яких повинно здійснюватись формування професійного судження: системний підхід, обґрунтованість, послідовність, однозначність, можливість технологічної реалізації, пріоритет змісту над формою, періодичний контроль [6, с. 54-55]. М.С. Пушкар та М.Т. Щирба основними принципами розробки та впровадження професійного судження вважають: обачність, законність, адекватність, достовірність, ефективність та гласність [3, с. 89-90]. Я.В. Соколов і Т.О. Терентьєва зазначають, що думка професійного бухгалтера повинна бути добросовісною і обґрунтованою, пов'язаною з

господарською ситуацією, виражено в описовій формі, бути корисною та направленою на прийняття управлінських рішень [7, с. 53]. Враховуючи вищезазначені принципи та вимоги до формування професійного судження помітно, що на першому підготовчому етапі основним є формування переліку варіантів, за допомогою яких може бути розроблена методика вирішення завдання на підставі чіткого формулювання проблеми чи питання, всестороннього вивчення об'єкта дослідження та критичного аналізу думок інших спеціалістів. При цьому важливо використовувати будь-які джерела інформації: внутрішні і зовнішні, а також абстрактні та суб'єктивні про досліджуваний об'єкт. Але всі вони мають підлягати критичній оцінці бухгалтера, оскільки професійне судження це думка конкретного

спеціаліста, а не те, що кажуть інші. Бухгалтер може виражати думку, на підставі лише власного професійного судження. Це самий простий спосіб, перевагами якого є мінімум трудових затрат, але якість його невисока і може визвати сумніви у користувачів [1, с. 209]. Тому деякі автори надають більшу перевагу методу експертних оцінок, який оснований на використанні думок авторитетних спеціалістів. На думку Т.А. Демидової, такий спосіб виключає суб'єктивізм, підвищує якість зроблених висновків. Але його застосування пов'язано з вирішенням ряду специфічних проблем, до числа яких відносять: формування групи експертів та їх опитування і відсутність єдності думок [1, с. 209]. Вважаємо, доцільним є комбінування застосування двох способів: в більшості випадків власного професійного судження, а при необхідності, для вирішення деяких проблем чи питань – залучення експертів.

На другому етапі головне завдання полягає у виборі найкращого варіанту та узгодження його з іншими суб'єктами, які будуть в майбутньому використовувати інформацію для прийняття управлінських рішень з метою вираження остаточного варіанту професійного судження з достатньо високим ступенем впевненості. При цьому сформована професіоналом думка має бути обґрунтована, аргументована: «... треба приймати не просто вольові рішення, а обґрунтовані, що мають під собою перш за все теоретичну базу. Треба йти від теорії до практики, а не пробувати тільки слідувати практиці. Лише в цьому випадку можна добитися високої якості інформації» [6, с. 57]. Під аргументацією слід розуміти посилання на конкретні положення законодавчо-нормативних документів, роз'яснення, думки експертів тощо. На даному етапі важливим питанням є також вибір способу вираження професійного судження. Пропозиції та навіть вимоги багатьох авторів щодо обов'язкового письмового оформлення професійного судження, на нашу думку, є не завжди доречними. З точки зору дії принципу переваги економічної суті над юридичною формою, висловлення такої думки може здійснюватись в будь-якій доступній для сприйняття формі. Хоча основоположні судження, які використовуються тривалий час та впливають на результати діяльності підприємства і думку користувачів (які є елементами облікової політики підприємства) та з метою накопичення досвіду повинні декларуватись письмово.

На етапі застосування професійного судження основним завданням вважаємо накопичення досвіду прийнятих професійних суджень. Основоположним регістром буде документ про облікову політику підприємства (наказ, положення, стандарт тощо), оскільки він є повністю продуктом професійного судження. Оскільки змінюється середовище, як зовнішнє так і внутрішнє, в якому формується професійна думка бухгалтера, то може змінюватись чи уточнюватись (корегуватись) висловлене професійне судження. Тому підтримуємо думку

науковців щодо необхідності періодичного контролю за застосуванням раніше прийнятих професійних суджень. На етапі контролю визначальним є встановлення періодичності контролю вироблених раніше рішень на предмет їх відповідності змінам умов середовища та проведення процедури уточнення професійних суджень.

**Висновки.** Професійне судження є одним із інструментів бухгалтерського обліку в реалізації його основної мети - формування повної і достовірної інформації для користувачів. По мірі ускладнення ринкових відносин необхідність застосування професійного судження, виходячи з його важливості в забезпечення користувачів достовірною інформацією, лише зростає.

Об'єктом професійного судження в обліку виступає господарський факт (процес або подія). Складний процес винесення професійного судження можна вдосконалити через поетапність його формування та застосування на основі принципів законності, послідовності, системного підходу, переваги економічного змісту над юридичною формою, обґрунтованості прийнятих рішень, можливості реалізації на практиці, ефективності, періодичного контролю та відповідальності за прийняті рішення.

#### 4 Список використаних джерел

1. Демидова Т.А. Документирование профессионального суждения аудитора / Т.А. Демидова // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 1. - С. 208-211.
2. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. - 2000. - № 12. - С. 4-9.
3. Пушкар М.С. Теория і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. - Тернопіль: «Карт-бланш», 2010. - 260 с.
4. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О.В. Рожнова. - [2-е изд., перераб. и доп.]. - М.: Экзамен, 2003. - 192 с.
5. Рудакова Т.А. Профессиональное суждение лиц, формирующих финансовую отчетность / Т.А. Рудакова, Д.Б. Вешагурова [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika1/r2012/3678.htm>.
6. Слободняк И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Известия Иркутской государственной эконом. Академии. - 2011. - № 2. - С. 53-57.
7. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. - 2001. - № 12. - С. 66-72.
8. Сторожук Т.М. Щодо професійного судження бухгалтера / Т.М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації. Збірник наукових праць. - К.: Типографія «ППНВ», 2013. - 343 с. - С. 253-263.