

УДК 657.01:001.4

DOI 10.33244/2617-5932.3.2019.40-47

Н. В. Гуріна,*к. е. н.,**e-mail: G-Nataliya@ukr.net,***ORCID ID 0000-0001-9433-069X;****А. М. Дойонко,***магістр,**Університет ДФС України,**e-mail: anastasia13041997@ukr.net,***ORCID ID 0000-0001-5303-259X**

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

У статті аналізуються основні підходи до визначення поняття «професійне судження бухгалтера», а також приділяється увага методичним аспектам його застосування в умовах ринкової економіки. Розглянуто чинники, які стримують застосування професійного судження під час здійснення професійної діяльності бухгалтера, та зроблені висновки щодо випадків його застосування у конкретних ситуаціях.

Ключові слова: *нормативне регулювання, професійне судження, міжнародні стандарти фінансової звітності, фінансова звітність, управлінське рішення.*

Н. В. Гуріна, А. М. Дойонко. Применение профессионального суждения бухгалтера в условиях рыночной экономики: отечественный и международный опыт

В статье анализируются основные подходы к определению понятия «профессиональное суждение бухгалтера», а также уделяется внимание методическим аспектам его применения в условиях рыночной экономики. Рассмотрены факторы, сдерживающие применение профессионального суждения при осуществлении профессиональной деятельности бухгалтера, и сделаны выводы о случаях его применения в конкретных ситуациях.

Ключевые слова: *нормативное регулирование, профессиональное суждение, международные стандарты финансовой отчетности, финансовая отчетность, управленческое решение.*

Постановка завдання. Основною метою статті є дослідження сутності поняття «професійне судження» та аналіз методичних аспектів застосування професійного судження бухгалтера в умовах ринкової економіки.

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Наслідком перебудови бухгалтерського обліку в Україні, відповідно до міжнародних стандартів, яка відбувається

упродовж останніх років, стало виникнення нових контрольних та облікових категорій. Це стосується насамперед поняття «професійне судження», оскільки його сутність і зміст є малодослідженими в сучасній обліковій теорії.

«Професійне судження» як окрема категорія у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» невикремлена [8]. Але водночас цим законом надається можливість підприємству самостійно визначати облікову політику та обирати форму бухгалтерського обліку тощо. Для ухвалення таких управлінських рішень керівник підприємства, а також головний бухгалтер повинні застосувати своє професійне судження. Але потрібно врахувати, що одні й ті ж судження можуть впливати на формування фінансових результатів, податкових платежів, визначення розміру капіталу власника та на інші показники по-різному. Саме тому актуальним є дослідження сутності поняття «професійне судження» та методичних аспектів його застосування в умовах ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням цього питання займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Ф. Бутинець, М. Кужельний, С. Голов, С. Левицька, Л. Нападовська, М. Пушкар, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, Г. Р. Соколовська, Т. М. Сторожук та інших. Оскільки досліджувана проблема перебуває на стадії становлення, тому вона потребує подальшого вивчення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» не є новим і являє собою один із принципів МСФЗ [7].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) – це єдина у світі наднаціональна система вимог до розкриття фінансової інформації. Метою їхнього створення була потреба в уніфікації фінансової звітності компаній в умовах розвитку міжнародної торгівлі [4, с. 231].

За цей період система Міжнародних стандартів фінансової звітності постійно розвивалася. Над її удосконаленням працювали провідні фахівці з різних країн світу. Наслідком цих зусиль стало те, що МСФЗ стали однією з найкращих систем фінансової звітності у світі, оскільки ця система включає в себе найкращі національні способи вирішення питань у сфері обліку.

Під час підготовки до складання фінансової звітності, відповідно до МСФЗ [7], зростає роль застосування професійного судження бухгалтера. Це зумовлено тим, що застосування професійними бухгалтерами судження й оцінки під час підготовки міжнародної звітності має значно важливе значення, на відміну від правил бухгалтерського обліку, які застосовуються в Україні і є досить жорстко регламентованими.

У сучасних літературних джерелах існує велика кількість трактувань поняття «професійне судження бухгалтера» (табл. 1).

Проведений аналіз поглядів різних науковців дає можливість зробити висновок про те, що на сьогодні немає єдиного підходу до трактування поняття «професійне судження бухгалтера».

Погоджуємося з думкою Н. В. Генералової щодо трактування професійного судження в широкому розумінні, яке розглядається як ідентифікація бухгалтером усіх сфер господарського життя, оскільки професійне судження бухгалтера відіграє важливу роль у багатьох сферах діяльності, зокрема у бухгалтерському обліку, податкових відносинах, вирішенні юридичних питань тощо.

Таблиця 1

Трактування сутності поняття «професійне судження бухгалтера»

Автори	Сутність поняття
1	2
Т. М. Сторожук [10, с. 259]	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
В. С. Лень, В. А. Нехай [3, с. 26]	Думка, висловлена професійним бухгалтером стосовно фактів господарського життя, результат якої розкривається в обліковій політиці і фінансовій звітності підприємства
Н. В. Генералова [1, с. 56]	Професійне судження бухгалтера в широкому значенні – ідентифікація бухгалтером усіх фактів господарського життя; у вузькому значенні – ідентифікація бухгалтером фактів господарського життя за відсутності конкретних нормативних вказівок, в умовах невизначеності і за незгоди з конкретними нормативними вказівками
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [6]	Застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики під час прийняття обґрунтованих рішень щодо плану дій
І. В. Жураковська [2, с.102]	Думка професійного бухгалтера (управлінського персоналу), висловлена в обліковій політиці підприємства щодо механізму відображення господарських фактів (операцій) у бухгалтерському обліку та звітності
І. А. Юхименко-Назарук [11, с. 186]	У широкому розумінні передбачає необхідність врахування всіх можливих видів здійснення операцій як за наявності можливості здійснення вибору із набору обмежених або необмежених варіантів, так і за їхньої відсутності
Н. С. Марушко [5, с. 323]	Результат мислення бухгалтера, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку

Джерело: [складено авторами за матеріалами 1, 2, 3, 5, 6, 10, 11].

Тому, на нашу думку, під професійним судженням потрібно розуміти думку професійного бухгалтера щодо фактів господарського життя, яка ґрунтується не лише на розумових здібностях, інтуїції, знаннях чи професійному досвіді, а й на певних об'єктивних критеріях та джерелах інформації.

У наведеному визначенні можна виділити такі основні складові, як думка професійного бухгалтера та добросовісне висловлювання (судження). Розглянемо кожну складову.

Думка професійного бухгалтера в умовах ринкової економіки – це його власний погляд, а не те, що йому нав'язують. Однак досить часто в багатьох континентальних країнах Європи (у тому числі і в нашій країні) віддають перевагу, що бухгалтер «не має права мати власного судження». На жаль, часто так вважають і самі бухгалтери. В англійських країнах бухгалтери віддають перевагу можливості працювати поза нав'язаними нормативами та встановленими обмеженнями, роблячи переконливою тільки свою думку, тобто своє професійне судження. Тому вони створили культ професійного судження. Такий підхід

з'явився на підґрунті англійського загального права, яке розвивалося шляхом накопичення досвіду судових рішень [4, с. 231].

Добросовісне висловлювання (судження) – це сформована бухгалтером думка, яка заснована на його власних переконаннях, уявленнях та знаннях, думка, яка повинна бути сумлінно сформульованою та достовірною. У першому випадку йдеться про те, що переконання бухгалтера мають бути об'єктивними, а не орієнтованими на власну вигоду або вигоду третіх осіб, а у другому випадку – що бухгалтерська інформація повинна бути точною, для того щоб на основі цієї інформації можна було ухвалити дієве управлінське рішення [4, с. 231].

На сьогодні існує досить багато чинників, які перешкоджають широкому застосуванню професійного судження бухгалтерами у своїй професійній діяльності (об'єктивних і суб'єктивних).

Так, низький рівень розвиненості професійного судження бухгалтерів, зумовлений тим, що бухгалтери звикли шукати відповіді на всі запитання в нормативно-правових документах і чекати вказівок від керівництва.

Відсутність практичних навичок заважає формуванню бухгалтером власної думки, оскільки багато підприємств віддають перевагу веденню «стандартного» обліку, що не передбачає застосування власного професійного судження.

Ще однією причиною є ігнорування власниками та керівниками важливості і значення застосування професійного судження під час здійснення своєї діяльності бухгалтером та його вплив на формування фінансового результату підприємства.

Разом з тим фахівці бухгалтерського обліку як в Україні, так і за кордоном висловлюють своє незадоволення в надмірному нормативно-правовому регулюванні обліку.

Для формування професійного судження в нашій країні використовуються такі інформаційні джерела:

- чинні нормативно-правові документи, які діють на всіх рівнях державного регулювання, що стосується ведення обліку та складання звітності, включаючи міжнародний;

- наукові праці та інші надбання у сфері бухгалтерського обліку;

- сформована практика і кваліфікація фахівців з ведення обліку та складання звітності;

- власні теоретичні знання зі спеціальностей відповідних фахівців.

Недосконале законодавчо-нормативне регулювання обліку та звітності в Україні є одним із ключових чинників, що призводить до потреби у застосуванні бухгалтером професійного судження.

До таких причин відносять [9, с. 301]:

- значну кількість нормативно-правових документів різного характеру, рівнів регулювання і призначення;

- динамічні (часті) зміни нормативно-правових документів;

- обмеженість різних ситуацій, які виникають у фінансово-господарській діяльності, описаних у нормативно-правових актах, що регламентують організацію та ведення бухгалтерського обліку;

- положення нормативно-правових документів досить часто мають загальний характер, а конкретні критерії вибору відсутні;

- норми встановлені чинними нормативно-правовими документами, але їхнє застосування не забезпечує представлення достовірної інформації;

– нормативно-правові документи з організації та ведення бухгалтерського обліку і звітності регламентують порядок формування інформації загального призначення і зовсім не орієнтовані на потреби конкретних користувачів тощо.

Безумовно, в силу дії таких обставин формування, вираження та застосування професійного судження є складним.

Більш за все це пов'язано з тим, що в нормативно-правових документах неможливо врахувати всю різноманітність господарських ситуацій та практичних випадків і прийняти єдиний шаблон. На Заході проти нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та стандартів висувуються різні заперечення, прикладами яких можуть стати [4, с. 231]:

– ринкова економіка за своєю сутністю заснована на значенні договору, саме тому будь-якому керівнику належить беззаперечне право обирати такі методи аналізу та обліку, які він, і тільки він, вважатиме за правильні;

– стандарти, що орієнтовані на всі країни, оскільки не відображають національних традицій;

– стандарти виступають утримувачем розвитку бухгалтерської думки та гальмують розвиток практики.

Якщо бухгалтери та інші облікові працівники відмовляться від нормативно-правового регулювання, то вони перетворяться на самостійно «мислячих фахівців». І основним кроком до цього повинна стати професійна думка, під якою розуміють вміння бухгалтерів достовірно та сумлінно описати і відобразити дані про фінансовий стан конкретного підприємства.

Відповідно до цієї концепції «сліпе наслідування» вимог нормативно-правових документів не може дозволити бухгалтерам для кожного конкретного випадку віднайти переконливе підтвердження для правильного відображення фінансового стану підприємств, на яких ці бухгалтери працюють. Це є досить важливим аспектом з точки зору бухгалтерського обліку.

Корисне переконання необов'язково має бути істинним, так само істинне переконання зовсім необов'язково буде корисним. Істинні переконання і, відповідно, твердження вивчають в обліковій теорії, корисні – на практиці. У науковій практиці спираються на теоретичні знання, а в практичному житті важливо довіряти прийомам, які використовує бухгалтер у своїй професійній діяльності [4, с. 232].

Підсумовуючи викладений матеріал, можна зробити висновки щодо застосування бухгалтером професійного судження у конкретних ситуаціях:

1) у нормативних документах містяться суперечливі норми, тому бухгалтер, одночасно виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;

2) нормативні документи з бухгалтерського обліку, базовані на Міжнародних стандартах фінансової звітності, передбачають наявність альтернативних варіантів обліку чи оцінки активів (зобов'язань);

3) порядок обліку окремих господарських операцій не встановлено нормативними документами, тому бухгалтер змушений ухвалювати рішення на підставі загальностворених принципів і правил бухгалтерського обліку;

4) відсутність у деяких положеннях чітких вимог до організації обліку на підприємстві забезпечує свободу вибору рішень бухгалтера;

5) існуючі вимоги до змісту облікової політики підприємства в обов'язковому порядку передбачають варіантність вибору оцінок і способів обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Професійне судження бухгалтера – це один з інструментів бухгалтерського обліку, який необхідно використовувати для втілення в життя основної мети бухгалтерського обліку: відображення та формування повної і достовірної інформації, на підставі якої будуть ухвалені ефективні управлінські рішення. Оскільки ринкові відносини постійно ускладнюються, це призводить до потреби у використанні професійного судження виходячи з його важливості у забезпеченні користувачів достовірною та повною інформацією, відповідно, роль його застосування постійно зростатиме.

Крім того, можемо зробити висновок про те, що в сучасних ринкових умовах необхідно підвищувати самостійність бухгалтерів та інших облікових працівників. Це може бути виражене у встановленні правил ведення обліку та складання звітності в рамках кожного підприємства. Самостійність у цьому випадку вимагає необхідного рівня професійної підготовки, здатності мислити критично і творчо підходити до ведення обліку. Саме тому на сьогодні бухгалтери зобов'язані застосовувати власне професійне судження під час ведення обліку та складання звітності, оскільки нормативно-правові документи не можуть забезпечити урахування всіх різноманітностей умов господарського функціонування підприємства, що безперервно та динамічно змінюються.

Перспективою подальших наукових досліджень є аналіз особливостей впливу різних груп зацікавлених осіб (власників, інвесторів, акціонерів постачальників тощо) на методика застосування професійного судження бухгалтера у своїй діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54–61.
2. Жураковська І. В. Етика для штатних професійних бухгалтерів / І. В. Жураковська // Економічні науки. – 2015. – № 4. – С. 98–105.
3. Лень В. С. Професійне судження бухгалтера: визначення, поняття та зміст / В. С. Лень, В. А. Нехай // Облік і фінанси. – 2016. – №3 (73). – С. 21–30.
4. Лозовицький С. П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті / С. П. Лозовицький // Сталій розвиток економіки : міжнародний науково-виробничий журнал. – 2013. – № 19. – С. 230–233.
5. Марушко Н. С. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства / Н. С. Марушко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2015. – № 2. – С. 319–330.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Частина I ; пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов // База даних «Законодавство України» / Аудиторська Палата України (Міжнародна федерація бухгалтерів). – 2015. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності : видання : від 18 січня 2013 р. № 20 (із змінами станом на 1 січня 2015 р.) // База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-fiansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu---rik?category=bjudzhet>

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.help/law/996-XIV/>

9. Сторожук Т. М. Необхідність застосування професійного судження бухгалтера / Т. М. Сторожук, О. А. Немировська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2014. – № 1 (72). – С. 299–304.

10. Сторожук Т. М. Щодо професійного судження бухгалтера / Т. М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації : зб. наук. праць. – Київ : Типографія «ППНВ», 2013. – 343 с.

11. Юхименко-Назарук І. А. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку / І. А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – № 21, ч. 1. – С.185–188.

REFERENCES

1. Heneralova, N. V. (2005). Profytsionalnoe suzhdeniye u ego prymerenyye pry formirovaniy otchetnosti, sostavlennoi po MSFO [Professional judgment and its application in the preparation of statements prepared under IFRS]. Bukhhalterskiy uchet, 23, 54–61.

2. Zhurakovska, I. V. (2015). Etyka dlia shtatnykh profesiinykh bukhhalteriv [Ethics for full-time professional accountants]. Ekonomichni nauky, 4, 98–105.

3. Len, V. S., Nekhai, V. A. (2016). Profesiine sudzhennia bukhhaltera: vyznachennia, poniattia ta zmist [Professional accountant's judgment: definition, concept and content]. Oblik i finansy, 3 (73), 21–30.

4. Lozovytskyi, S. P. (2013). Metodichni aspekty zastosuvannia profesiinoho sudzhennia u suchasnomu obliku ta audyti [Methodological aspects of applying professional judgment in modern accounting and auditing]. Mizhnarodnyi naukovo-vyrobnychiy zhurnal «Stalyi rozvytok ekonomiky», 19, 230–233.

5. Marushko, N. S. (2015). Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak instrument zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstva [Professional judgment of the accountant as a tool for ensuring the economic security of the enterprise]. Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav, 2, 319–330.

6. Audytorska Palata Ukrainy (Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv). (2015). Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh (Chastyna I) [International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services (Part I)]. – Retrieved from : <http://www.apu.com.ua>

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy (Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku). (2013). Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti (iz zminamy stanom na 1 sichnia 2015 r.) [International Financial Reporting Standards (as of January 1, 2015)]. – Retrieved from : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>

8. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhhalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. – Retrieved from : <https://zakon.help/law/996-XIV/>

9. Storozhuk, T. M. (2014). Neobkhdnist zastosuvannia profesiinoho sudzhennia bukhhaltera [Necessity of application of professional accountant's judgment]. Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu, 1 (72), 299–304.

10. Storozhuk, T. M. (2013). Shchodo profesiinoho sudzhennia bukhhaltera. Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii orhanizatsii : zb. nauk. Prats [As for the professional accountant's judgment]. – Kyiv : Typohrafiia «PPNV».

11. Iukhymenko-Nazaruk, I. A. (2016). Instytutsiini zasady zdiisnennia profesiinoho sudzhennia v bukhhalterskomu obliku [Institutional principles of professional judgment in accounting]. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu, 21 (Chastyna1), 185–188.

N. V. Hurina, A. M. Doyonko. Application of professional judgment of accountant in the market economy: domestic and international experience

Introduction: in Ukraine, the restructuring of accounting in accordance with international standards, resulting in the emergence of new accounting categories, for example, the category of «professional judgment», the essence and content of which was not studied in modern accounting theory. Purpose: the study of the essence of the concept of «professional judgment» and the analysis of the methodical aspects of the application of professional judgment of the accountant in a market economy. Methods: analysis, comparison. Results: The accountant should be guided by the following conclusions: 1) if the fact of economic activity is fully consistent with the description in the normative documents and their requirements allow it to be reliably reflected in the account, it must do so; 2) if the fact of economic activity fully corresponds to the description in the normative documents, but, in his opinion, their requirements in this particular situation do not allow to accurately reflect the facts in the account, then he must make a decision based on his professional judgment; 3) if the fact of economic activity can not be described because the normative documents do not have a similar situation, then the accountant should rely on his professional judgment, to show this fact in the accounts reliably. Conclusion: An accountant's professional judgment is one of the accounting tools to be used to provide the main objective of accounting – the reflection and formation of complete and reliable information on the basis of which effective management decisions will be made. In today's market conditions it is necessary to increase the level of application by accountants of their own professional judgment, since during the accounting and reporting, normative documents can not ensure the account of all the various conditions that continuously and dynamically change.

Key words: normative regulation, accounting, professional judgment, international standards of financial reporting, financial reporting, management decision.

Стаття надійшла до редколегії 18 березня 2019 року