

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ЯК ЗАСІБ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

PROFESSIONAL JUDGEMENT OF AN ACCOUNTANT AS A MEANS OF IMPROVING THE EFFICIENCY OF THE ACCOUNTING SYSTEM OF A BUSINESS ENTITY

У статті уточнено зміст поняття «професійне судження бухгалтера» як рішення щодо вибору одного із варіантів виконання облікового завдання, яке прийняте з врахуванням нормативних обмежень характерних для функціонування системи бухгалтерського обліку, інших упереджень та обставин на основі набутого бухгалтером професійного досвіду та отриманих ним професійних компетентностей. Окреслено проблеми застосування бухгалтерами професійного судження у вітчизняній обліковій практиці. Сформовано механізм формування професійного судження для вирішення облікових завдань, який передбачає ідентифікацію підстав та обставин його застосування, системи регламентів, визначення змісту елементів професійного судження, окреслення впливу на нього факторів, характеристики дій на основних етапах висловлення професійного судження.

Ключові слова: бухгалтерський облік, звітність, облікова політика, професійне судження бухгалтера, професійний досвід.

An accountant's professional judgement should be considered as a means of improving the efficiency of the accounting system, as its application helps to ensure the objectivity, reliability and impartiality of accounting information used by users in making management decisions. The purpose of the article is to study the essence, components and process of formation and application of professional judgement of an accountant as a means of improving the efficiency of functioning of the accounting system of an economic entity. The paper clarifies the content of the concept of "professional judgement of an accountant" as a decision to choose one of the options for performing an accounting task, which is made with due regard for regulatory restrictions inherent in the functioning of the accounting system, other prejudices and circumstances, based on the professional experience and professional competencies gained by an accountant. The study outlines the problems of application of professional judgement by accountants in the domestic accounting practice, which do not allow using the studied process as a means of increasing the level of relevance of accounting data. The publication forms a mechanism of formation of professional judgement by an accountant for solving accounting tasks, which provides identification of grounds and circumstances of its application, system of regulations, determination of content of elements of professional judgement, outlining influence of economic, managerial and other factors on it, characterisation of actions at the main stages of expression of professional judgement by an accountant. The practical significance of the obtained results allows to improve the content of internal administrative documents regulating the functioning of the accounting system, to rationalise the decision-making process for performing atypical accounting tasks, and to establish effective information communication within the business entity.

Key words: accounting, reporting, accounting policy, professional judgement of an accountant, professional experience.

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.13-7>

Кузь В.І.¹

к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича

Kuz Vasyl

Yuriy Fedkovych Chernivtsi
National University

Постановка проблеми. Одним із основоположних принципів етики професійних бухгалтерів є об'єктивність. Його дотримання при виконанні ними професійних завдань передбачає здійснення професійного судження таким чином, що не дозволяє стверджувати про скомпрометованість через власну упередженість, наявність конфлікту інтересів чи неналежного впливу інших осіб, інститутів, технологій тощо. «Професійне судження передбачає застосування відповідної професійної підготовки, професійних знань, навичок та досвіду, що відповідають конкретним фактам й обставинам, у тому числі характеру та обсягу конкретної професійної діяльності, а також пов'язаним із нею інтересам та відносинам» [8]. Застосування бухгалтерами професійного судження надає змогу підвищити рівень об'єктивності, достатності та релевантності облікової інформації, зважаючи на існування методологічної альтернативності в її

підготовці та можливих випадків антагоністичної поведінки окремих учасників господарських процесів. «Використання в практичній діяльності конкретного бізнесу альтернативних варіантів професійних суджень дозволяє бухгалтеру керувати фінансовою звітністю, робити її корисною для аналізу, управління та взагалі приводить до підвищення якості цієї звітності» [13, с. 94]. Проте, позитивні наслідки для функціонування системи бухгалтерського обліку від застосування бухгалтером професійного судження можуть нівелюватися через низку проблем, частина з яких пов'язана з нерозумінням важливості та відсутністю практичної реалізації даного процесу, що призводить до пасивного застосування принципів «професійного судження» [9, с. 786]. Такий стан речей потребує уточнення змісту та механізму застосування професійного судження, декларування його принципів у внутрішніх розпорядчих документах, вироблення

¹ ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6008-7203>

варіантів методологічних та методичних індикаторів, організаційної та комунікаційної взаємодії для конкретних обставин при вирішенні облікових завдань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

В умовах ускладнення господарських процесів, появи нових об'єктів обліку та методів оброблення даних відносно них, зростання потреби розширення меж звітування перед внутрішніми та зовнішніми користувачами професійне судження бухгалтера в науково-практичній спільноті розглядається як інструмент управління суб'єктом господарювання, забезпечення його економічної безпеки, засіб нівелювання фактів невизначеності, основа розвитку обліково-аналітичної системи тощо. Вагомий внесок у вирішення проблем застосування професійного судження у вітчизняній бухгалтерській практиці зробили В.Г. Васильєва [1], Н.В. Гуріна [2], П.Є. Житний [3], Т.В. Ковальова [6], В.С. Лень [5], О.О. Лопатовська [7], Т.Г. Маренич [6], І.І. Мельничук [7], В.А. Нехай [5], М.С. Пашкевич [13], К.К. Приходько [2], О.В. Радова [9], Р.В. Романів [10], Т.М. Сторожук [11], Т.О. Тарасова [12], О.В. Усатенко [13] та інші. Проте подальшого дослідження потребують питання ідентифікації складових елементів професійного судження бухгалтера, процесу його формування, вирішення проблем використання бухгалтерами професійного судження у вітчизняній обліковій практиці.

Метою статті є дослідження суті, складових елементів і процесу формування та застосування професійного судження бухгалтера як засобу підвищення ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Суб'єктом ідентифікації, оброблення та розкриття інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання є бухгалтер, до якого професійних обов'язків входить виконання облікових завдань з дотриманням нормативних приписів, неформалізованих правил, використання набутих знань та практичного досвіду, що повинно забезпечити розкриття даних про факти господарського життя в усіх суттєвих аспектах, чіткість опису змісту господарських операцій, своєчасність їх облікового відображення та належність класифікації облікових даних. Виконання облікових операцій в рамках здійснення облікового процесу, зважаючи на нетиповість окремих фактів й обставин, що потенційно можуть виникати в господарських процесах, методологічну альтернативність, потребу забезпечення релевантності облікової інформації вимагає діяти неординарно, тобто застосовувати власне професійне судження для виконання облікових завдань.

«Професійне судження бухгалтера – це можливість висловити свою думку та на її основі

прийняти рішення щодо відображення окремих операцій і подій, а потім звітувати, керуючись своїм досвідом і конкретними знаннями» [13, с. 91]. Сторожук Т.М. при розкритті змісту досліджуваного поняття цілком виправдано акцентує увагу на необхідність дотримання законодавчих принципів і правил ведення бухгалтерського обліку: «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» [11, с. 76]. Маренич Т.Г. та Т.В. Ковальова підкреслюють важливість професійного судження бухгалтера у контексті досягнення цілей розвитку суб'єкта господарювання, що дозволяє ідентифікувати досліджуване поняття в якості активного інструменту управління: «професійне судження бухгалтера – це інструмент формування мінімально необхідної облікової інформації різноплановим користувачам, що підготовлена та визнана бухгалтером і ґрунтується на використанні його професійних знань, навичок, вмінь та етичних норм поведінки з метою забезпечення бухгалтерськими даними управління економічними процесами, визначення результатів діяльності підприємства та його структурних підрозділів, ідентифікації та оцінки внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, процесу розробки, реалізації та моніторингу стратегії підприємства, який гарантує надійність цієї інформації» [6, с. 140–141].

Житний П.Є. визначає потребу застосування професійного судження в контексті формування облікової політики: «професійне судження бухгалтера – це засіб створення якісної облікової політики, здатної реагувати на нестандартні зовнішні та внутрішні ситуації, які виникають під час функціонування виробничої системи» [3, с. 26]. Деяко аналогічної думки дотримується Р.В. Романів, підкреслюючи недосконалість нормативно-правового забезпечення положення якого б розкривали зміст досліджуваного поняття та вказували на його співвідношення з обліковою політикою суб'єкта господарювання [10, с. 44]. Необхідно відмітити, що формування облікової політики це лишень частина завдань, які повинно вирішити застосування бухгалтером професійного судження. Однак ідентифікація проблеми відсутності положень нормативного забезпечення щодо досліджуваного процесу є цілком правильною.

На нашу думку професійне судження бухгалтера – це рішення щодо вибору одного із варіантів виконання облікового завдання, яке прийняте з врахуванням нормативних обмежень характерних для функціонування системи бухгалтерського

обліку, інших упереджень та обставин на основі набутого бухгалтером професійного досвіду та отриманих ним професійних компетентностей. «В основі застосування бухгалтером професійного судження перебувають спеціалізовані знання, професійні обов'язки, набутий практичний досвід, орієнтація на господарські потреби та інформаційні запити користувачів, інформаційні комунікації та особисті професійні якості» [4, с. 333]. Необхідно мати на увазі, що практична реалізація цілей застосування професійного судження бухгалтера повинна здійснюватися в умовах: вибору методу оброблення облікових даних якщо присутня альтернативність; невизначеності чи двозначності нормативних положень, які визначають підходи до вирішення облікового завдання; необхідності підвищення рівня релевантності облікової інформації; дотримання основоположних принципів професійної етики.

До проблем використання бухгалтерами професійного судження у вітчизняній обліковій практиці необхідно віднести:

1) недостатній рівень нормативно-правового регулювання процесу застосування професійного судження при виконанні облікових завдань;

2) нерозуміння суб'єктами управління важливості професійного судження для досягнення суб'єктом господарювання цілей розвитку через формування якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень;

3) нерозвиненість практики застосування професійного судження через прийняття формалізованих рішень щодо вирішення облікових завдань, орієнтованих на минулий практичний досвід та домінуючі варіанти, які визначені нормативними приписами;

4) недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів та відсутність систематичних заходів з підвищення кваліфікації, брак теоретичних та практичних підходів до оцінювання рівня професіоналізму бухгалтера;

5) ненадання важливого значення професійному судженню бухгалтера при ідентифікації загроз і проблем фінансово-господарської діяльності, окресленні напрямів їх вирішення;

6) відсутність практики декларування принципів та підходів застосування професійного судження у розпорядчому документі про організацію обліку та облікову політику суб'єкта господарювання тощо.

В основі професійного судження бухгалтера знаходяться система нормативно-правового забезпечення, що регламентує процес виконання облікового завдання (у т.ч. неформалізовані правила, які сформовані під дією внутрішньої організаційної культури, застосовуваних підходів до інформаційної комунікації, а також ідентифікованих цілей розвитку), професійного досвіду (сукупність знань, компетенцій, практичних навичок, морально-етичних цінностей, які дозволяють

вирішувати облікові та суміжні завдання) та факторів діяльності (організаційно-правова форма; обсяги діяльності; стратегія розвитку; модель управління; виробничо-організаційна структура; інформаційна політика; кваліфікація працівників тощо). Саме дані складові володіють активним впливом на процес формування та застосування професійного судження для виконання облікових завдань.

На рис. 1 представлено механізм застосування професійного судження для вирішення облікового завдання, який передбачає ідентифікацію обставин і підстав для застосування професійного судження, регламентування даного процесу, визначення факторів впливу на професійне судження, його елементів, алгоритму застосування тощо.

Гуріна Н.В. та К.К. Приходько стверджують, що «формування професійного судження бухгалтера відбувається в процесі його професійної діяльності та містить такі етапи: накопичення знань і навичок; розвиток критичного мислення; набуття досвіду в нестандартних ситуаціях» [2, с. 9]. Наведені дії вказують на формування професійного досвіду бухгалтера, проте не розкривають процедури виконання облікового завдання із застосуванням його професійного судження. Маренич Т.Г. та Т.В. Ковальова вбачають процес застосування бухгалтером професійного судження через здійснення наступних дій: «оцінка якості джерел (даних) формування професійного судження; використання багатого професійного досвіду; усвідомлення власних упереджень; вибір варіанта рішення завдання чи проблеми; обґрунтування думки, висновку чи рекомендації для прийняття рішення; успішне впровадження професійного судження» [6, с. 141]. Більш детальну характеристику дій бухгалтера в ході застосування професійного судження надає Т.М. Сторожук, яка досліджуваний процес поділяє на наступні етапи: підготовчий; вираження та прийняття професійного судження; застосування професійного судження; контроль прийнятих професійних суджень [11, с. 77]. Дослідниця особливу увагу звертає на обґрунтування та аргументацію професійного судження, узгодження рішення щодо способу виконання облікового завдання з іншими суб'єктами-користувачами облікової інформації. А також на визначення періодичності контролю прийнятих раніше на основі професійного судження рішень на предмет їх відповідності змінам умов зовнішнього соціально-економічного середовища [11, с. 78].

Першочерговими діями бухгалтера є застосування знань та набутого практичного досвіду щодо ідентифікації та аналізу змісту облікового завдання, що потребує застосування професійного судження, з подальшим вивченням змісту його об'єкта. При цьому ідентифікуються та аналізуються обставини, які можуть вказувати на

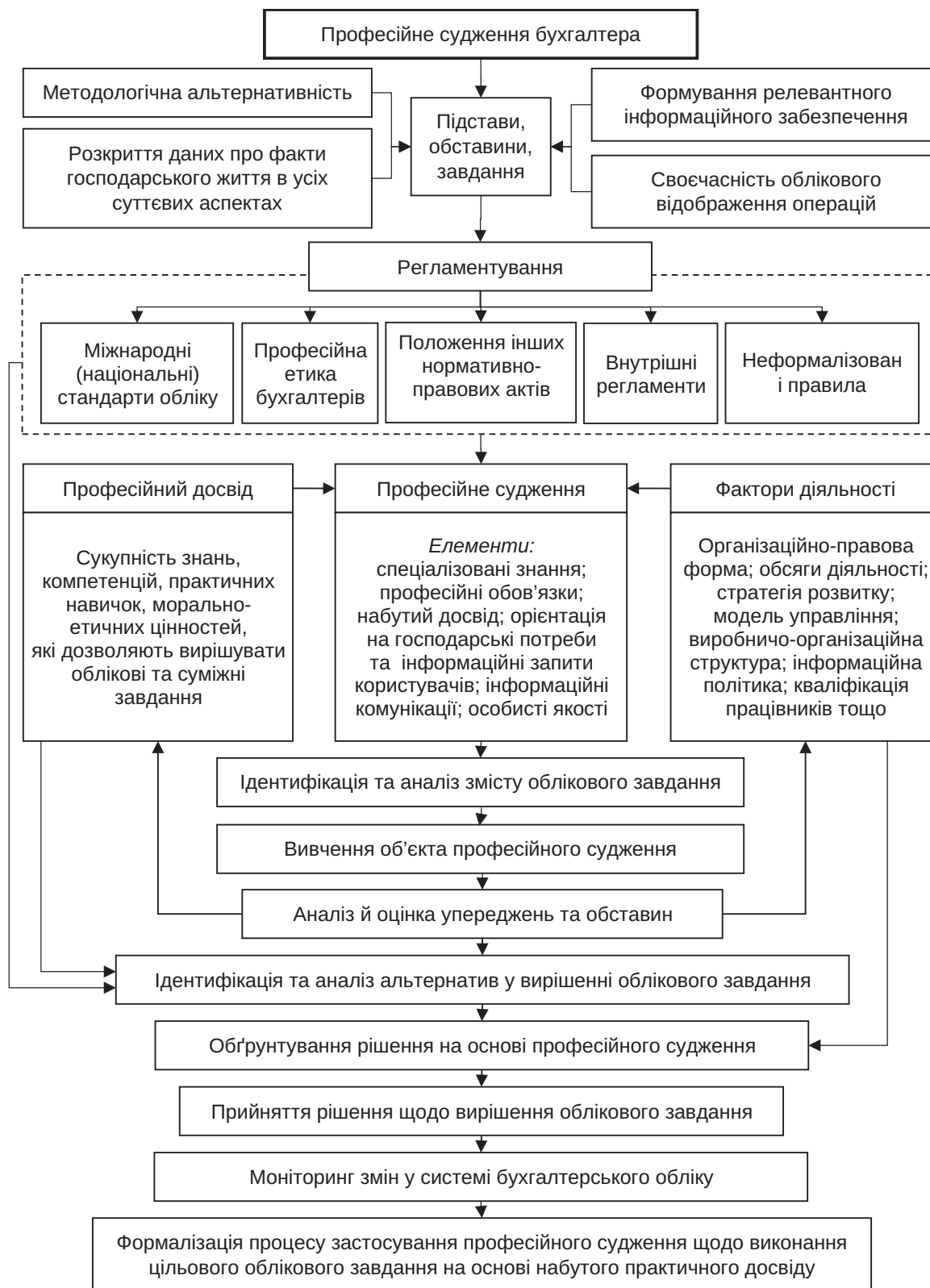


Рис. 1. Механізм застосування професійного судження для вирішення облікових завдань

недотримання основоположних етичних принципів, що необхідно враховувати надалі при висловленні професійного судження та виконання облікового завдання.

Керуючись положеннями регламентів, які визначають хід виконання облікових операцій,

відповідні фахові знання й компетентності та беручи до уваги фактори діяльності, що формують орієнтири цільових результатів виконання облікового завдання професійний бухгалтер визначає альтернативні варіанти облікової реєстрації господарської операції чи їх сукупності. У подальшому,

беручи до уваги цілі стратегії розвитку, особливості моделі управління, положення інформаційної політики та інші фактори, бухгалтер обґрунтовує рішення щодо виконання облікового завдання на основі професійного судження.

На етапі прийняття рішення бухгалтер за потреби узгоджує його з іншими уповноваженими особами або суб'єктами для яких облікова інформація є релевантною. Після виконання облікових операцій повинен здійснюватися моніторинг змін у системі бухгалтерського обліку якщо даного роду професійне судження було застосоване вперше або вартісна вага здійснених облікових операцій є суттєвою. Після констатації факту прийнятності виконання облікового завдання доцільно провести формалізацію здійсненого процесу застосування професійного судження з відповідним регламентуванням (описом здійснених облікових дій відносно об'єкта професійного судження у внутрішніх розпорядчих документах).

На думку Р.В. Романіва розпорядчий документ про облікову політику повинен містити положення, які визначають перелік умов та критерії облікового відображення господарських операцій, що визначають необхідність застосування професійного судження бухгалтера; перелік і моделювання типових та нетипових господарських ситуацій, варіанти їх відображення в системі бухгалтерського обліку; границі відхилень та розбіжностей кінцевих показників при застосуванні альтернативних варіантів оброблення облікової інформації [10, с. 47]. Регламентування та формалізація процесу застосування професійного судження бухгалтера необхідні для формування та системного використання положень інформаційної політики суб'єкта господарювання, що забезпечить не тільки підвищення рівня об'єктивності та достовірності облікової інформації, але й сприятиме покращенню інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень усіма без винятку користувачами.

Висновки. Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання не може бути забезпечена без застосування бухгалтером професійного судження. Адже нормативно визначені регламенти виконання облікових операцій, ускладнення господарських та управлінських процесів, індивідуальність цілей розвитку, зростання інформаційних потреб користувачів визначають альтернативність підходів до вирішення облікових завдань, що потребує їх аналізу та вибору найбільш прийняттого. Процес формування та застосування професійного судження потребує ідентифікації змісту облікового завдання, вивчення об'єкта професійного судження, оцінки упереджень та обставин, ідентифікації альтернативних суджень, обґрунтування вибору, його

прийняття, моніторингу можливих змін у системі бухгалтерського обліку та формалізації процесу застосування професійного судження відносно виконання цільового облікового завдання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Васильєва В.Г. Професійне судження бухгалтера та його місце в системі управління підприємством. Економіка і управління підприємствами: теорія, методика, практика : колективна монографія. Полтава : ПП «Астрая», 2020. Ч. 5.2. С. 127–133.
2. Гуріна Н.В., Приходько К.К. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. 3(56). С. 9–13.
3. Житний П.Є. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4. С. 25–28.
4. Кузь В.І. Професійне судження бухгалтера як інструмент підвищення релевантності облікових даних. Фінансові інструменти сталого розвитку економіки : матер. 6-ої міжнар. наук.-практ. конференції (Чернівці, 18 квітня 2024 р.). Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2024. 440 с. С. 332–335.
5. Лень В.С., Нехай В.А. Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст. *Облік і фінанси*. 2016. Вип. 3. С. 21–30.
6. Маренич Т.Г., Ковальова Т.В. Системний підхід до сутності професійного судження бухгалтера. *Бізнес Інформ*. 2022. № 10. С. 132–144.
7. Мельничук І.І., Лопатовська О.О. Професійне судження бухгалтера в умовах невизначеності. *Економічний простір*. 2021. № 168. С. 138–141.
8. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (International Ethics Standards Board for Accountants). Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants). URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2021%20IESBA%20Handbook%20ukr.docx> (дата звернення: 2.08.2024).
9. Радова О.В. Проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 786–789.
10. Романів Р.В. Професійне судження бухгалтера та облікова політика: нормативно-правовий аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 4. С. 42–49.
11. Сторожук Т.М. Процес формування професійного судження бухгалтера. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 75–78.
12. Тарасова Т.О. Професійне судження бухгалтера як основа інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1. С. 260–280.
13. Усатенко О.В., Пашкевич М.С. Професійне судження у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСБО та МСФЗ. *Бізнес Інформ*. 2023. № 3. С. 90–95.

REFERENCES:

1. Vasylieva V.H. (2020) Profesiine sudzhennia bukhhaltera ta yoho mistse v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Professional judgment of the accountant and his place in the enterprise management system]. *Ekonomika i upravlinnia pidpriemstvamy: teoriia, metoda, praktyka: kolektyvna monohrafiia* [Economics and enterprise management: theory, methodology, practice: a collective monograph]. Poltava, pp. 127–133. (in Ukrainian).
2. Hurina N.V., Prykhodko K.K. (2023) Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak instrument zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstva [The accountant's professional judgment as a tool for ensuring the economic security of the enterprise]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 3(56), pp. 9–13.
3. Zhytnyi P.Ie. (2005) Pryntsypy formuvannia oblikovoi polityky [Principles of accounting policy formation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4, pp. 25–28.
4. Kuz V.I. (2024) Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak instrument pidvyshchennia relevantnosti oblikovykh danykh [Accountant's professional judgment as a tool for increasing the relevance of accounting data]. *Finansovi instrumenty staloho rozvytku ekonomiky : mater. 6-oi mizhnar. nauk.-prakt. konferentsii (Chernivtsi, April 18th, 2024)*. Chernivtsi : Chernivets. nats. un-t im. Yu. Fedkovycha, pp. 332–335. (in Ukrainian).
5. Len V.S., Nekhai V.A. (2016) Profesiine sudzhennia bukhhaltera: vyznachennia poniattia ta zmist [Professional judgment of an accountant: definition and content]. *Oblik i finansy*, vol. 3, pp. 21–30.
6. Marenych T.H., Kovalova T.V. (2022) Systemnyi pidkhid do sutnosti profesiinoho sudzhennia bukhhaltera [A systematic approach to the essence of the accountant's professional judgment]. *Biznes Inform*, no. 10, pp. 132–144.
7. Melnychuk I.I., Lopatovska O.O. (2021) Profesiine sudzhennia bukhhaltera v umovakh nevyznachenosti [Accountant's professional judgment in conditions of uncertainty]. *Ekonomichnyi prostir*, no. 168, pp. 138–141.
8. Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [International Ethics Standards Board for Accountants]. Available at: <https://mof.gov.ua/storage/files/2021%20IESBA%20Handbook%20ukr.docx> (accessed August 2, 2024).
9. Radova O.V. (2017) Problemy adaptatsii vitchyznianoï systemy bukhhalterskoho obliku do mizhnarodnykh standartiv [Problems of adapting the domestic accounting system to international standards]. *Ekonomika i suspilstvo*, no. 10, pp. 786–789.
10. Romaniv R.V. (2018) Profesiine sudzhennia bukhhaltera ta oblikova polityka: normatyvno-pravovyi aspekt [Accountant's professional judgment and accounting policy: normative and legal aspect]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4, pp. 42–49.
11. Storozhuk T.M. (2013) Protses formuvannia profesiinoho sudzhennia bukhhaltera [The process of forming the accountant's professional judgment]. *Oblik i finansy*, no. 4, pp. 75–78.
12. Tarasova T.O. (2017) Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak osnova innovatsiinoho rozvytku systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia [Professional judgment of the accountant as the basis of innovative development of the system of accounting and analytical management support]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1, pp. 260–280.
13. Usatenko O.V., Pashkevych M.S. (2023) Profesiine sudzhennia u sferi bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti za MSBO ta MSFZ [Professional judgment in accounting and financial reporting according to IAS and IFRS]. *Biznes Inform*, no. 3, pp. 90–95.