

І.А. Юхименко-Назарук, к.е.н.
Рівненський державний гуманітарний університет

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА: ІНСТИТУЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Досліджено особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства. Проаналізовано підходи дослідників до розуміння сутності професійного судження бухгалтера. Розглянуто роль професійного судження в системі бухгалтерського обліку в контексті інституційної теорії обліку. Виявлено та проаналізовано існуючі альтернативні варіанти реалізації облікової політики підприємства через здійснення професійного судження в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Визначено взаємозв'язок між обліковою політикою і професійним судженням бухгалтера на основі застосування базових положень інституціоналізму. Обґрунтовано формальні та неформальні правила функціонування професійного судження бухгалтера як окремого субінституту. Обґрунтовано необхідність проведення в сучасних умовах подальших наукових досліджень в сфері застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства в контексті інституційної теорії.

Ключові слова: *облікова політика; професійне судження бухгалтера; інституційна теорія обліку.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні протягом останніх 20 років відбувався на тлі революційних інституційних змін. Починаючи з середини 90-х років ХХ століття бухгалтеру була надана часткова свобода при відображенні фактів господарської діяльності, що кардинально відрізнялося від моделі планово орієнтованого обліку, коли бухгалтер не мав права проявляти свої професійні компетенції і мав діяти згідно з нормативними вказівками та встановленими для всіх сфер господарювання загальними схемами ведення обліку.

Сучасна модель регулювання облікової системи в Україні, попри наявність законодавчих обмежень у вигляді імперативів П(С)БО, передбачає існування значної кількості альтернатив облікового відображення господарських операцій, а в окремих випадках взагалі вимагає від бухгалтера здійснення самостійного вибору серед методів та процедур із наявного переліку. Внаслідок запровадження такої моделі облікового регулювання в Україні в процесі ведення бухгалтерського обліку в суб'єктів його здійснення з'являється значна кількість проблемних ситуацій, які потребують вирішення шляхом вибору оптимального варіанта ведення обліку із наявних альтернатив. У таких

випадках бухгалтер має застосовувати професійне судження на основі використання своїх умінь і навичок, професійних компетенцій та набутого практичного досвіду.

У сучасних умовах розвитку облікової системи в Україні обґрунтування сутності, місця і ролі професійного судження у складі теорії і методології обліку є одним із нагальних завдань, що потребує вирішення. Особливо це актуалізується із прийняттям вітчизняними вченими (В.М. Жук, О.М. Петрук) інституційної теорії як теоретичного підґрунтя бухгалтерського наукового пізнання та із поширенням розуміння бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам застосування професійного судження бухгалтера приділяли увагу М.І. Бондар, Н.В. Генералова, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.В. Казаннікова, С.А. Ніколаєва, О.М. Петрук, М.Л. Пятов, І.А. Слободняк, Я.В. Соколов, Т.М. Сторожук, Т.О. Терентьева, З.С. Туякова, Л.З. Шнейдман та інші.

Формулювання мети статті. Основною метою статті є аналіз особливостей застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства в контексті інституційної теорії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існування субінституту професійного судження в обліковій системі зумовлене наявністю законодавчо закріпленого права вибору методів та способів ведення обліку, які мають бути обрані та закріплені в обліковій політиці підприємства. Виходячи з наведеного, облікову політику підприємства слід розглядати як кінцевий інформаційний продукт, що складається із множини професійних суджень бухгалтера. При здійсненні вибору з наявних у законодавстві альтернатив бухгалтер повинен керуватися інтересами підприємства, особливо в частині вибору того чи іншого методу ведення бухгалтерського обліку з метою формування та надання достовірної інформації про діяльність підприємства. Іншим важливим аспектом застосування професійного судження бухгалтера є необхідність усунення невизначеності, зумовленої недосконалістю облікових нормативно-правових актів або відсутністю конкретних, визначених законодавством підходів до відображення тих чи інших господарських операцій. У таких випадках бухгалтер має на свій страх і ризик брати на себе відповідальність за формування конкретних положень облікової політики, які повинні забезпечувати достовірне відображення господарської діяльності. Зокрема, у МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» зазначалося, що за відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовують до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має використовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація

відповідала потребам користувачів з прийняття економічних рішень та була достовірною, у тому значенні, що фінансова звітність: достовірно подає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; є нейтральною, тобто вільною від упереджень; є обачливою; є повною в усіх суттєвих аспектах [6]. На цьому аспекті застосування професійного судження також наголошується в Кодексі етики професійних бухгалтерів: «У випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це потрібно» [7, с. 770–771]. Сьогодні професійне судження бухгалтера є одним із найважливіших засобів регулювання бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві, що забезпечує формування достовірної, повної, зіставної інформації про фінансово-майновий стан, результати діяльності підприємства. Як зазначає професор С.А. Ніколаєва, професійне судження є унікальним засобом, за допомогою якого здійснюється процес лібералізації системи бухгалтерського обліку, вдосконалення нормативної бази системи обліку і звітності та вирішуються протиріччя чинного законодавства [8, с. 5]. Відповідно, всі неврегульовані аспекти облікового відображення фактів господарської діяльності можуть бути остаточно вирішені на рівні підприємства при застосуванні професійного судження бухгалтера.

Виходячи із положень інституційної теорії бухгалтерського обліку, професійне судження бухгалтера, як окремий субінститут, є сукупністю формальних і неформальних правил, а також відповідних їм механізмів забезпечення дотримання даних правил. Априорне існування професійного судження в процесі ведення бухгалтерського обліку передбачає необхідність виявлення та глибокого аналізу формальних і неформальних правил його здійснення з метою забезпечення формування достовірної та об'єктивної інформації про діяльність підприємства.

Поняття «професійне судження» виникло в англomовних країнах і базується на принципах англосаксонської моделі обліку. Воно реалізоване в системі МСФЗ та отримало визнання в більшості країн світу. Вперше це поняття набуло ознак глобального розповсюдження після його використання в «Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів» (п. 45): «на практиці часто виникає необхідність збалансування якісних характеристик для досягнення цілі фінансових звітів. Відносна важливість тієї чи іншої характеристики у різних випадках є справою професійних суджень» [7, с. 33].

Професійне судження бухгалтера в Україні офіційно затвердилось із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» (п. 5, ст. 8), згідно з яким підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [9].

Проблематика досліджень у сфері змістовного розуміння професійного судження та окремих аспектів його застосування набула значної популярності останніми роками із розвитком наукових досліджень у сфері облікової політики підприємства (Б.І. Валуєв, Т.В. Барановська, П.Є. Житний, Т.Є. Кучеренко, М.С. Пушкар, М.Т. Щира та ін.). Водночас значна кількість питань, пов'язаних із розумінням сутності та організаційними аспектами застосування професійного судження в діяльності підприємств, є невирішеними та потребують подальших наукових досліджень та розробок.

В економічній літературі можна виділити досить велику кількість визначень поняття «професійне судження» бухгалтера (табл. 1).

Таблиця 1

*Підходи дослідників до розуміння
сутності професійного судження бухгалтера*

| Автор | Трактування поняття |
|------------------|--|
| 1 | 2 |
| Н.В. Генералова | 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 при незгоді з конкретними нормативними вказівками [1, с. 56] |
| І.В. Євстратова | Точка зору бухгалтера, заснована на його знаннях, кваліфікації та досвіді роботи, яка служить підставою для прийняття ним суб'єктивних рішень (щодо порядку відображення конкретної господарської операції в бухгалтерському обліку та звітності організації) в обставинах, коли однозначно і жорстко визначити порядок його дій неможливо [2, с. 102] |
| П.Є. Житний | Засіб створення якісної облікової політики, здатної реагувати на нестандартні зовнішні та внутрішні ситуації, які виникають при функціонуванні виробничої системи [3, с. 26] |
| О.В. Казаннікова | Судження, що виносяться бухгалтером на основі доктрини достовірного і сумлінного погляду з метою надання якісної інформації, яка буде корисна і зрозуміла |

| | |
|----------------------------------|---|
| | користувачам звітності [4, с. 7] |
| М.С. Ліанський, С.В. Лімошина | Інструмент регулювання бухгалтерського обліку при формуванні повної інформації про фінансовий стан і фінансові результати організації [5, с. 72] |
| С.А. Ніколаєва | Обґрунтована думка професійного бухгалтера щодо способів кваліфікації і розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації і їх зміни [8, с. 5] |
| М.С. Пушкар, М.Т. Щирба | Думка, добросовісно висловлена професійним бухгалтером (управлінським персоналом) в обліковій політиці підприємства про механізм відображення господарських фактів (операцій) у системі обліку та звітності з метою зняття або зменшення рівня невизначеності при прийнятті користувачами облікової інформації обґрунтованих рішень [10, с. 86] |

Закінчення табл. 1

| 1 | 2 |
|---------------|---|
| Т.М. Сторожук | 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 [13, с. 259] |

Проведений аналіз поглядів авторів дозволяє констатувати, що сьогодні серед дослідників немає однастайності щодо розуміння сутності професійного судження. Існування такої ситуації викликано як нерозробленістю теорії бухгалтерського обліку в даній сфері (її позитивістських аспектів) в пострадянських країнах через відсутність протягом тривалого часу ліберальної моделі регулювання обліку в Україні, так і різницею підходів авторів до професійного судження (з погляду облікової політики, з позиції облікової методології, з точки зору професійної етики та професійних компетенцій бухгалтера).

На нашу думку, професійне судження бухгалтера – це засіб усунення методологічної невизначеності шляхом здійснення вибору на основі знань та досвіду бухгалтера, що має бути об'єктивним та неупередженим, задовольняти інтереси власників підприємства через надання достовірної та повної інформації про стан і результати діяльності підприємства зацікавленим користувачам.

Слід зазначити, що з введенням у вітчизняну практику принципів МСФЗ значимість професійного судження бухгалтера піднімається на принципово інший, більш високий рівень. З цього приводу професор Я.В. Соколов зазначав, що більшість з нас вважають, що МСФЗ – це якась

нова інструкція, яка застосовується в економічно розвинених країнах і на яку давно пора перевести наш вітчизняний бухгалтерський облік. Але це не так. За суттю, те, що називається міжнародними стандартами фінансової звітності, МСФЗ, є певним набором бухгалтерських правил, які не слід застосовувати як директивні приписи. Кожен бухгалтер повинен приймати на їх основі рішення, спираючись на своє професійне судження, в якому прихована вся сила правил ведення бухгалтерського обліку [12, с. 54]. Поява професійного судження бухгалтера зумовлена введенням у вітчизняний облік МСФЗ, і сьогодні ця категорія все ще є досить новою і не досить зрозумілою. Проте вона має своє визначення, зміст та сферу застосування в практичній діяльності підприємств. За допомогою правильно сформульованого професійного судження бухгалтер має можливість ефективно організувати бухгалтерський облік, зокрема сформулювати облікову політику підприємства, надати якісну інформацію для прийняття управлінських рішень, а також сформувати достовірну фінансову звітність підприємства.

Окремої уваги заслуговує розгляд джерел даних, на основі яких відбувається реалізація професійного судження. Зокрема, на думку Я.В. Соколова та Т.О. Герентьєвої, такими джерелами можуть бути: нормативні документи; знання теорії обліку, яке дозволяє бухгалтеру розширити своє уявлення про ситуацію, яку він аналізує; і здоровий глузд – найпростіший шлях, яким повинен іти справжній спеціаліст [12, с. 53–54]. Відповідно, реалізація професійного судження має здійснюватись на підставі:

- чинної 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) [14, с. 76].

Існування тісного зв'язку між професійним судженням та обліковою політикою підприємства вимагає дослідження особливостей застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства, вивчення факторів і мотивів, які впливають на його здійснення.

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [9].

Відповідно, облікова політика є переліком правил ведення обліку конкретного підприємства, і від багатьох положень залежить багато важливих показників, наприклад: собівартість продукції, рентабельність, розміри доходів і витрат, прибуток і т.д. На основі аналізу наказів про облікову політику вітчизняних підприємств можна стверджувати, що усі положення даних документів є результатом застосування професійного судження бухгалтера.

Оскільки облікова політика сьогодні залишається одним із найпотужніших способів впливу на думку користувачів звітності про фінансове становище фірми, дане твердження також можна екстраполювати і на професійне судження бухгалтера, як один із окремих випадків реалізації облікової політики.

При здійсненні професійного судження бухгалтера особлива увага має бути приділена аналізу цілей, на досягнення яких воно спрямоване. Враховуючи радянські корені вітчизняної облікової системи, можна пояснити існування ситуації, що сьогодні склалась у вітчизняних наукових колах, яка характеризується розумінням облікової політики і професійного судження як засобу маніпулювання і введення в оману користувачів облікової інформації. Таке трактування облікової системи західних країн було типовим явищем серед представників «радянського» обліку. Однак, на нашу думку, така позиція сьогодні є помилковою, оскільки не враховує особливостей функціонування сучасних підприємств, різноманіття сфер їхньої діяльності та значне ускладнення господарських бізнес-процесів. Внаслідок цього в бухгалтерському законодавстві майже неможливо прописати всі можливі варіанти облікового відображення такої різноманітної господарської діяльності, що зумовлює необхідність покласти на розсуд бухгалтера підприємства вибір порядку відображення суперечливих (непередбачених законодавчо) фактів господарського життя.

Відповідно, запровадження субінституту професійного судження є спробою обґрунтування причин виникнення і мотивів здійснення вибору методів обліку, тобто дослідження формальних і неформальних облікових правил з метою підвищення якості облікової інформації. Як зазначає з цього приводу професор М.Л. Пятов, за допомогою облікової політики бухгалтер, виходячи зі свого професійного судження, повинен спробувати, формуючи інформацію про фінансове становище компанії, максимально подбати про інтереси всіх її користувачів [11].

Сьогодні національні П(С)БО (НП(С)БО 1, П(С)БО 7-32) передбачають існування альтернативних варіантів реалізації облікової

політики підприємств через здійснення професійного судження. Основними з яких є:

- вартісна межа для зарахування необоротних активів до малоцінних необоротних;
- періодичність зарахування дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;
- строк корисного використання основних засобів, нематеріальних активів;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- метод визначення резерву сумнівних боргів;
- методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу;
- метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг;
- методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін;
- визначення вартості залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва);
- метод оцінки справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за відсутності активного ринку;
- метод оцінки інвестиційної нерухомості тощо.

Наведені вище альтернативні варіанти обираються під впливом багатьох факторів, що визначають діяльність підприємств і знаходять своє відображення в наказі про облікову політику. Проте для того, аби обрати той чи інший варіант, запропонований у П(С)БО, бухгалтер повинен реалізувати своє професійне судження на основі застосування професійних знань та досвіду, що напряду впливає на стан та результати діяльності підприємства, які відображаються в бухгалтерській звітності.

На нашу думку, взаємозв'язок між обліковою політикою і професійним судженням бухгалтера можна зобразити таким чином (рис. 1).

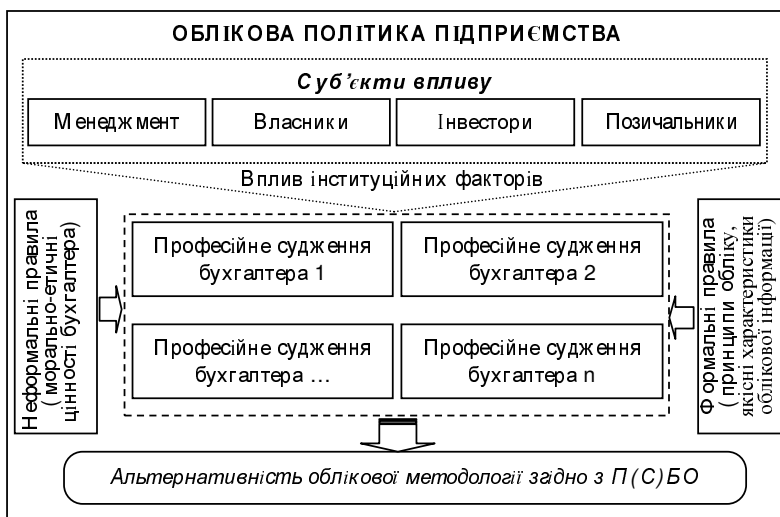


Рис. 1. Взаємозв'язок між обліковою політикою і професійним судженням бухгалтера: інституційний аспект

Наведений на рисунку 1 взаємозв'язок між обліковою політикою і професійним судженням бухгалтера характеризується значним впливом на процес реалізації професійного судження різних груп зацікавлених осіб (менеджменту, власників, інвесторів та позичальників). Ступінь їхнього впливу залежить від особливостей побудови та рівня розвитку інституційного середовища облікової системи конкретного підприємства.

Процес реалізації професійного судження бухгалтера відбувається на основі врахування формальних правил, що встановлені різними законодавчими актами з регулювання бухгалтерського обліку – обліковими принципами та якісними характеристиками фінансової звітності. Зазначені формальні правила вказують на необхідний порядок дій, якого слід дотримуватися при виборі методів і способів обліку під час реалізації професійного судження. Наприклад, принцип обачності передбачає, що слід обирати ті методи або способи обліку, використання яких повинно запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Серед неформальних правил, яких слід дотримуватися при здійсненні професійного судження бухгалтера, можна назвати його морально-етичні цінності, від рівня розвитку яких залежатиме якість

бухгалтерської звітності, складеної за результатами реалізації облікової політики підприємства. Відсутність або умисне нехтування морально-етичними цінностями призводить до введення користувачів облікової інформації в оману та оприлюднення недостовірної облікової інформації про стан та результати діяльності підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сучасному етапі розвитку облікової думки важливого значення набувають дослідження особливостей застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства в контексті інституційної теорії.

Професійне судження бухгалтера, виходячи із положень інституційної теорії бухгалтерського обліку, є окремим обліковим субінститутом – сукупністю формальних (облікових принципів та якісних характеристик фінансової звітності) і неформальних правил (морально-етичних цінностей бухгалтера), а також відповідних їм механізмів забезпечення дотримання даних правил.

Перспективою подальших наукових досліджень є:

– аналіз особливостей впливу різних груп зацікавлених осіб (менеджерів, власників, інвесторів, позичальників та ін.) на процес реалізації професійного судження бухгалтера;

– обґрунтування причин та мотивів обрання того чи іншого методу обліку із наявних у законодавстві альтернатив порівняно з іншими варіантами в процесі реалізації професійного судження бухгалтера.

Список використаної літератури:

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. *Евстратова И.В.* Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / *И.В. Евстратова* // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.
3. *Житний П.* Принципи формування облікової політики / *П. Житний* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
4. *Казанникова Е.В.* Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета : автореф. ... канд. экон. наук. – СПб., 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа :

- <http://economy-lib.com/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-v-usloviyah-standartizatsii-ucheta>.
5. *Лианский М.Е.* Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / *М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина* // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 71–72.
 6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
 7. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / пер. з англ. ; за ред. *С.Ф. Голова*. – Ч. I. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
 8. *Николаева С.А.* Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / *С.А. Николаева* // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 4–9.
 9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
 10. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики : монографія / *М.С. Пушкар, М.Т. Щирба*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
 11. *Пятов М.Л.* Учетная политика и профессиональное суждение бухгалтера / *М.Л. Пятов* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/itemsItem-8282>.
 12. *Соколов Я.В.* Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / *Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева* // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
 13. *Сторожук Т.М.* Щодо професійного судження бухгалтера / *Т.М. Сторожук* // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації : зб. наук. праць. – К. : Типографія “ППНВ”, 2013. – 343 с. – С. 253–263.
 14. *Сторожук Т.М.* Процес формування професійного судження бухгалтера / *Т.М. Сторожук* // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 75–78.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, декан факультету документальних комунікацій та менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

Наукові інтереси:

- інституційна теорія бухгалтерського обліку;

- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін;
- інституційні аспекти облікової політики та професійного судження бухгалтера.

Тел.: (067)362-19-20.

E-mail: rada.mol.manager@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 12.05.2014.