

УДК 657.1:65

Т. М. Сторожук, канд. екон. наук**О. А. Немировська**, магістр

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

НЕОБХІДНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА

Т. Н. Сторожук, канд. екон. наук**О. А. Немировская**, магистр

Национальный университет государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень, Украина

НЕОБХОДИМОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА

Tetiana Storozhuk, PhD in Economics**Oksana Nemyrovska**, master

National State Tax Service University of Ukraine, Irpin, Ukraine

NEED TO USE PROFESSIONAL JUDGMENT OF BOOK-KEEPERS

Висвітлено проблеми застосування професійного судження бухгалтера. Визначено, що сучасна організація ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві неможлива без використання професійного судження обліковими працівниками. Встановлено необхідність застосування професійного судження в умовах невизначеності, альтернативності, виникнення непередбачуваних та нестандартних ситуацій, недосконалості нормативно-правового регулювання, існування процесів глобалізації та інтеграції. Можливість та необхідність застосування професійного судження бухгалтерами пов'язана зі зростанням ступеня свободи у прийнятті рішень та підвищення рівня економічної освіти, кругозору та обізнаності спеціалістів з обліку. Обґрунтовано необхідність застосування професійного судження бухгалтера, що обумовлено основними принципами ведення обліку та складання звітності, з метою підвищення якості облікової та звітної інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності підприємств.

Ключові слова: професійне судження бухгалтера, інформація, нормативно-правове регулювання, невизначеність, альтернативність, прийняття рішень, облікова інформація, звітна інформація.

Освещены проблемы использования профессионального суждения бухгалтера. Определено, что современная организация ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на предприятии невозможна без использования профессионального суждения учетными работниками. Установлена необходимость использования профессионального суждения в условиях неопределенности, альтернативности, возникновения непредвиденных и нестандартных ситуаций, несовершенного нормативно-правового регулирования, существования процессов глобализации и интеграции. Возможность и необходимость использования профессионального суждения бухгалтерами связана с увеличением степени свободы в принятии решений и повышением уровня экономического образования, кругозора и осведомленности специалистов учета. Обоснована необходимость использования профессионального суждения бухгалтера, что обусловлено основными принципами ведения учета и составления отчетности, с целью повышения качества учетной и отчетной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах деятельности предприятия.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, информация, нормативно-правовое регулирование, неопределенность, альтернативность, принятие решений, учетная информация, отчетная информация.

The article deals with the application of professional judgment accountant. It was determined that the current organization of accounting and reporting in the enterprise is impossible without the use of professional judgment accounting staff. The necessity of the application of professional judgment under uncertainty, alternatives, unforeseen and unusual situations, imperfections normative - legal regulation existence of globalization and integration. The possibility and the need for professional judgment by accountants associated with increasing degrees of freedom in decision-making and improve economic education, outlook and raising of the register. According to the authors, the need for professional judgment accountant due to the basic principles of accounting and reporting, in order to improve the quality of accounting and reporting information about the financial position, financial performance.

Key words: book-keepers professional judgment, information, legal regulation, the uncertainty, alternativeness, come to a decision, accounting information, reporting information.

Постановка проблеми. Реформування бухгалтерського обліку в Україні призвело до виникнення нових облікових категорій, зокрема, поняття «професійне судження», суть якого є малодослідженою в сучасній теорії обліку й аудиту. Якщо раніше основною метою обліку й основним завданням бухгалтера була фіксація фактів господарського життя, то нині основною метою обліку є забезпечення менеджменту інформацією, а головний бухгалтер розглядається як активний учасник процесу управління суб'єктом господарювання. «Відходить у минуле уявлення про бухгалтера, як про реєстратора

облікової інформації, а на заміну цьому стереотипу приходиться поняття про нього як про виробника необхідної інформації для забезпечення потреб управлінського апарату» [1, с. 78]. Сучасна організація бухгалтерського обліку на підприємстві допускає, що у процесі виконання своїх функціональних обов'язків бухгалтер повинен широко застосовувати професійне судження. Процес винесення бухгалтерами свого професійного судження є складною та недостатньо вивченою сферою діяльності, що забезпечує процес управління в системі генерації облікової інформації [2].

Аналіз досліджень та публікацій. Дослідження питання професійного судження бухгалтера висвітлені у працях: Н. В. Богданової, А. Р. Габайдуліної, Н. М. Коробової, І. Ю. Ніконової, С. А. Рассказової-Ніколаєвої, М. С. Пушкар, І. А. Слободняк, Я. В. Соколова, О. О. Смірної, Л. З. Шнейдмана та інших. Місце професії бухгалтера в загальному інформаційному середовищі досліджували такі вітчизняні науковці, як: І. Белоусова, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Б. Мельничук, Л. В. Чижевська та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Варто зауважити, що тема формування та винесення професійного судження бухгалтерами потребує подальших досліджень з метою постановки та вирішення актуальних в обліковій практиці питань щодо теоретичного обґрунтування доцільності та необхідності його застосування, професійної складової бухгалтерського обліку та розширення практичного використання професійного судження.

Метою цієї роботи є визначення доцільності та необхідності застосування професійного судження бухгалтером під час виконання ними облікової роботи на підприємстві в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. У господарському житті підприємства є безліч ситуацій. Всі їх можна поділити на передбачувані (плановані, прогнозовані) і непередбачувані, які не завжди можливо спланувати, спрогнозувати та передбачити. Переважно, передбачувані ситуації можна вирішити за допомогою правил, принципів, прописаних у законодавчо-нормативних документах. Передбачувані ситуації – це стандартні ситуації, які виникають у результаті господарської діяльності підприємств і вирішення їх можна знайти в різного роду нормативному регулюванні. Але на багато ситуацій немає завчасно підготовлених рішень, тобто такі ситуації не можна вирішити лише за допомогою правил, принципів, визначених у нормативних документах. Очевидно, що для кожної нестандартної ситуації немає завчасно готових рішень [3], оскільки кожна ситуація залежить від дуже багатьох об'єктивних та суб'єктивних, як внутрішніх, так і зовнішніх факторів діяльності підприємства. Крім того, важливо зазначити, що жодна жорстка регламентація не в змозі передбачити усіх господарських ситуацій. Варто згадати вислів О. П. Рудановського: «Усупереч всьому керівництву з рахівництва, я не даю і навіть уникаю всяких прикладів і не наводжу готових зразків форм, бо вважаю, що бухгалтер повинен подібно судді знати закони обліку, повинен уміти знаходити їх, тлумачити і застосовувати до всіх випадків, які висуває життя» [4]. Тобто йдеться саме про творче мислення, здатність бухгалтера самостійно аналізувати господарську ситуацію, приймати рішення, віддаляючись від прописаних правил. У таких випадках лише здатність бухгалтера до вирішення нестандартних ситуацій дає можливість їх розв'язати.

Необхідно зазначити, що знання законів, правил та принципів ведення обліку та складання фінансової звітності допомагає бухгалтеру під час прийняття рішень у нестандартній ситуації. Разом з тим складна багаторівнева система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні часто призводить до суперечностей між різними рівнями. Наявність у нормативних документах суперечливих норм призводить

до того, що бухгалтер, виконуючи норми одного документа, порушує вимоги іншого. Взагалі, недосконалість законодавчо-нормативного регулювання обліку та звітності в Україні є одним із визначальних факторів, які призводять до необхідності застосування професійного судження бухгалтером. До таких причин можна віднести:

- значна кількість нормативних матеріалів різного характеру, рівнів регулювання та призначення;
- часті зміни нормативно-правових документів;
- обмеженість кола ситуацій фінансово-господарської діяльності, описаних законодавством з бухгалтерського обліку [5];
- положення нормативних актів часто мають загальний характер, а конкретні критерії вибору відсутні;
- порядок обліку окремих господарських операцій не встановлений нормативними документами [5];
- деякі положення нормативних документів носять рекомендаційний характер;
- норми встановлені чинними актами, але їх застосування не забезпечує представлення достовірної інформації;
- нормативні документи з бухгалтерського обліку та звітності регулюють порядок формування інформації загального призначення і не орієнтовані на потреби конкретних пріоритетних користувачів тощо.

Складна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні призводить до необхідності їх систематизації, групування, рангування за рівнями, пріоритетністю, строками, галузями та іншими критеріями. Якщо порядок обліку та відображення у звітності окремих господарських операцій чи об'єктів обліку нормативними документами не встановлено, то бухгалтер змушений самостійно приймати рішення на підставі загальностворених принципів і правил бухгалтерського обліку. «Нормативні документи встановлюють певні рамки щодо організації та методики облікового процесу і, разом з тим, дають деякий простір для формування правил організації та ведення обліку. Кожне підприємство має прийняти правила та методи, які надавали б найбільш об'єктивну, корисну та своєчасну інформацію про діяльність конкретного господарюючого суб'єкта» [6, с. 7]. Якщо наявні вимоги до організації та методики обліку в деяких нормативних документах мають загальний характер, а конкретні критерії вибору відсутні, то бухгалтеру надається свобода у прийнятті рішень та їх обґрунтуванні.

Таким чином, можна сказати, що ведення обліку та складання звітності сьогодні ґрунтується на двох базових складових: перша – це основоположні принципи, функції та правила обліку і звітності, зазначені в законодавчо-нормативних документах; друга – це професійне судження облікового працівника.

Як стверджують Я. В. Соколов і Т. О. Терентьєва [7, с. 55], істину в бухгалтерському обліку не можна одержати, сліпо виконуючи приписи нормативних документів, а достовірність облікової інформації залежить тільки від добросовісності бухгалтера, а достовірність слід розглядати як наслідок добросовісності. А Лука Пачолі писав, що «...без живого слова бухгалтерію лише з трудом можна вивчати за письмовим керівництвом» [8, с. 92]. Формування інформації сьогодні має здійснюватись відповідно до потреб різного роду внутрішніх та зовнішніх користувачів. Кожне підприємство має визначатись із пріоритетними групами користувачів та їхніми пріоритетами в інформаційних ресурсах. Тобто бухгалтеру доводиться приймати рішення, орієнтуючись на очікувані інформаційні потреби конкретних зацікавлених користувачів в умовах, коли нормативні документи з бухгалтерського обліку та звітності регулюють порядок формування інформації загального призначення і не орієнтовані на потреби конкретних пріоритетних користувачів.

Сьогодні в обліку склалася ситуація, коли практика випереджає теорію. Поява нових та нетрадиційних об'єктів обліку (наприклад, облік інноваційної діяльності, облік логістичних витрат, витрат на якість продукції, облік процесу постачання, трансакційних витрат, витрат на природоохоронну діяльність, соціальних витрат, різного роду нематеріальних активів, облік витрат за сегментами тощо), методологія обліку яких теоретично не обґрунтована, організація та методика обліку нормативно не відрегульована та практично не відпрацьована, викликає необхідність широкого застосування професійного судження. Крім того, світові процеси глобалізації та інтеграції і пов'язане з ним реформування обліку та звітності призвело до впровадження в українську систему обліку міжнародних стандартів обліку та звітності. Їх використання супроводжується появою в обліковій практиці нових понять і категорій, які не використовувались раніше, є методологічно недостатньо опрацьовані і, безумовно, потребують застосування професійного судження. Вітчизняні стандарти з бухгалтерського обліку побудовані на підставі міжнародних стандартів і передбачають наявність альтернативних варіантів відображення інформації в обліку та звітності, можливість використання різних методів та способів оцінювання активів та зобов'язань. Визначення методів, способів, прийомів обліку та оцінювання певних об'єктів і господарських операцій з ними передбачає їх аналіз, порівняння та відбір найбільш прийняттого для конкретного підприємства в певний час. Інакше кажучи, облікова політика підприємства є повністю продуктом професійного судження, сформованим на підставі думок та рішень фахівців.

Різноманітність галузевих та індивідуальних особливостей окремих підприємств пов'язана з наявністю об'єктів обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх у бухгалтерському обліку [5]. Так, у лісовому господарстві: облік лісових ресурсів, земельних ділянок, облік витрат на лісовідновлення, мисливство тощо; у сільському господарстві – облік поточних та довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва, облік землі тощо. Індивідуальні особливості підприємств проявляються через специфіку їх організаційної структури, видів діяльності, технологію виробництва, склад і якість продукції, яка виробляється, та наявності відходів і їх подальшого використання, напрямків та шляхів збуту продукції тощо. Так, буде відрізнятися організація обліку товарів на підприємствах різних організаційних форм роздрібної торгівлі: в бутику, кіоску, супермаркеті тощо. Тобто всі внутрішні та зовнішні фактори впливу на діяльність підприємства тією чи іншою мірою визначають необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтерів.

Важливою сферою застосування професійного судження є визначення суттєвості, адже дуже часто у своїй роботі бухгалтеру відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] доводиться визначати межу або критерії визначення межі суттєвості. Особливо актуальним є визначення суттєвості при розкритті інформації у фінансовій звітності.

І. А. Слободняк [10, с. 53] необхідність використання професійного судження при підготовці обліково-аналітичної інформації внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності вважає обумовленою принципами її формування, а саме: корисності, достатності, закінченості, якісної сутності, зіставності, індивідуальності (креативності), раціональності, зрозумілості, наочності й аналітичності, технологічної гнучкості, але одноманітної структури звітності і принципом наявності власної інформаційної бази. На нашу думку, необхідність застосування професійного судження бухгалтера під час ведення обліку та складання звітності, перш за все, обумовлена відповідністю основним принципам та якісним характеристикам. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бу-

ти дохідлива і зрозуміла її користувачам; містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому; бути достовірною та зіставною. До основних принципів, які обумовлюють застосування професійного судження, варто віднести: принцип повного висвітлення, превалювання економічної сутності над юридичною формою, а також послідовності та обачності. В умовах ринкової економіки зростають вимоги до інформації, яка представлена у фінансовій звітності. Одним з головних способів забезпечення достовірної та істотної інформації І. Ю. Ніконова [11, с. 193] вважає професійне судження бухгалтера. Ми погоджуємось з автором, що передбачається велика робота з розвитку професійного судження у бухгалтерів з метою підвищення якості облікової та звітної інформації про діяльність підприємства.

Ринкові умови господарювання є достатньо динамічними, повсякчас непередбачуваними і супроводжуються невизначеністю. Поява невизначеності пов'язана з тим, що результати прийнятого рішення виявляться лише в майбутньому, і відсутня впевненість у тому, що фактичні результати збігатимуться з очікуваними. Поглиблює невизначеність відсутність визначення стратегії та тактики поведінки підприємств, прогнозування та планування їх діяльності. Для того, щоб в умовах швидких змін ситуації на ринку забезпечити собі довготривале існування, підприємству необхідно адаптуватися. Тому, на наш погляд, одним із важливих завдань обліку є зняття або хоча б зменшення невизначеності. Основою виживання та досягнення ефективності господарювання є перш за все розширення інформаційних ресурсів. За таких умов не обійтись без професійного судження. «Ситуація в ринковій економіці змінюється досить швидко, а тому й реакції виконавців повинні ґрунтуватись на іншій парадигмі – інтелектуальній діяльності, яка передбачає варіативність актів поведінки залежно від зміни умов функціонування об'єктів. Така поведінка вимагає певного стану психіки людини – цікавості, нестандартного мислення, використання наукових методів пізнання» [1, с. 35]. При цьому бухгалтеру доводиться працювати в умовах дискомфорту від невизначеності ситуації та значного ризику прийняття неефективних рішень. У таких умовах професійне судження являє собою дії на свій страх і ризик, а бухгалтер бере на себе ще більшу відповідальність за прийняте рішення.

На нашу думку, основне із завдань, яке стоїть перед обліковими працівниками в сучасних умовах господарювання, є не фіксація фактів господарської діяльності і навіть не їх генерування, а оброблення та перетворення інформації в ресурс та потенціал підприємства. «Зафіксована, але не оцінена інформація не є інформаційним ресурсом» [1, с. 125]. Завдання науковців полягає в тому, щоб перетворити розсіяну інформацію, що зафіксована в друкованій продукції, в інформаційні ресурси. Так, основне завдання бухгалтера полягає в перетворенні зафіксованої в різного роду бухгалтерських документах інформації в інформаційний ресурс та залучення його у сферу управління. Для покращення ефективності діяльності підприємства залучення інформаційних ресурсів у сферу управління є більш економічно доцільним, ніж залучення у виробничий процес додаткових факторів виробництва. При цьому наявність професійного судження бухгалтера, можливість приймати самостійні, зважені та ефективні рішення постає на перше місце в характеристиці його професіональних якостей.

Розвитку професійного судження бухгалтера сприяють інтеграційні процеси нашої країни у світовий простір, удосконалення рівня економічної освіти, кругозору та обізнаності майбутніх фахівців. Разом з тим рівень освіти та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів є одним із визначальних факторів формування фахівцем з обліку своєї власної думки, погляду, бачення, висновків тощо. Можливість та необ-

хідність застосування професійного судження обліковими працівниками дає зростання ступеня свободи у прийнятті рішень. Звичайно цьому сприяють ринкові умови господарювання, але надзвичайно важливим є сьогодні розуміння значення та важливості професійного судження власниками та керівниками підприємств. Адже для ефективного функціонування всієї системи обліку не лише бухгалтер повинен бути висококваліфікованим, але й користувачі інформації повинні мати певний рівень необхідних знань для використання цієї інформації та прийняття управлінських рішень.

Висновки і пропозиції. Таким чином, професійне судження стає одним із важливих інструментів регулювання бухгалтерського обліку в реалізації його головної та основоположної мети – формування достовірної й повної інформації про фінансовий стан і діяльність компанії. Необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтера підприємств бізнесу виникає через невизначеність, наявність нестандартних та непередбачуваних ситуацій, у зв'язку з недосконалістю та неможливістю чинних нормативно-правових актів регулювати формування інформації про об'єкти та факти господарського життя підприємства в обліку та відображення їх у звітності. Крім того, сформовані міжнародною спільнотою вимоги до змісту облікової політики підприємства в обов'язковому порядку передбачають багатоваріантність вибору оцінок і способів, методів, прийомів та процедур обліку. Відсутність рекомендованих критеріїв з того чи іншого питання або їх загальний характер дають бухгалтеру повну свободу дій у виборі й обґрунтуванні рішень. Необхідність самозбереження підприємств бізнесу вимагає в сучасних умовах господарювання розширення інформаційного забезпечення та зростання інформаційного потенціалу, яке потребує широкого використання професійного судження.

Список використаних джерел

1. *Пушкар М. С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
2. *Белоусова І.* Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 3–6.
3. *Рассказова-Николаева С. А.* Как научиться профессиональному суждению? / С. А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 4. – С. 42–46.
4. *Грачова Р.* Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2004. – № 28. – С. 26–31.
5. *Коробова Н. М.* Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н. М. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 51–54.
6. *Облікова політика підприємства* : навчальний посібник / [Лузан Ю. Я., Гаврилюк В. М., Жук В. М. й ін.] ; за ред. В. М. Гаврилюка. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
7. *Соколов Я. В.* Профессиональное суждение бухгалтера / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
8. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Статистика, 1974. – 160 с.
9. *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. *Слободняк И. А.* Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. – 2011. – № 2. – С. 53–57.
11. *Никонова И. Ю.* Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики / И. Ю. Никонова // Вопросы современной науки и практики. – 2012. – № 2 (40). – С. 188–193.