

## СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО СУТНОСТІ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА

©2022 МАРЕНИЧ Т. Г., КОВАЛЬОВА Т. В.

УДК 657  
JEL: H83; M41

### Маренич Т. Г., Ковальова Т. В. Системний підхід до сутності професійного судження бухгалтера

Метою статті є дослідження сутності поняття «професійне судження бухгалтера» та сфери його застосування на основі використання системного підходу. У статті наголошено на важливій ролі професійного судження бухгалтера у відображенні достовірного уявлення про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, рух грошових коштів, забезпеченні корисною фінансовою інформацією внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів. Проаналізовано положення діючих нормативно-правових актів щодо відображення в обліку та фінансовій звітності об'єктів, фактів і подій, які вимагають застосування професійного судження бухгалтера. Доведено, що в міжнародних облікових стандартах професійному судженню бухгалтера приділено більше уваги, проте в них часто не деталізується для конкретного випадку порядок оцінки або визнання об'єкта обліку. Визначено мету професійного судження бухгалтера, яка полягає в забезпеченні функціонування бухгалтерського обліку як цілісної системи, сприяння формуванню повної, достовірної, доречної інформації про діяльність підприємства для різнопланових користувачів відповідно до їх інформаційних запитів. Зроблено висновок, що професійне судження бухгалтера застосовується на всіх етапах ведення бухгалтерського (фінансового, податкового, управлінського) обліку та складання відповідних звітних форм, при розробці та внесенні змін до облікової політики та спрямовано на дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, обґрунтування безперервності діяльності, суттєвості та відповідності бухгалтерської інформації конкретним фактам та обставинам, які відбуваються в бізнес-середовищі та діяльності підприємства, задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. До основних елементів професійного судження бухгалтера віднесено: знання, професійні зобов'язання, орієнтація на клієнта, досвід, етичні принципи та особисті якості. Визначено основні підходи до розкриття сутності професійного судження бухгалтера: у вузькому розумінні професійне судження – це основа формування бухгалтерської інформації у фінансовій звітності; у широкому розумінні – інструмент формування мінімально необхідної облікової інформації різноплановим користувачам. Запропоновані етапи формування професійного судження забезпечать винесення правильної та відповідальної професійної думки бухгалтера, що підвищить надійність бухгалтерської інформації. Запропоновано авторське визначення поняття «професійне судження бухгалтера» як професійної думки фахівця (фахівців) з метою формування якісної характеристики інформації про обліковий об'єкт чи статтю звітності, яка ґрунтується на специфіці діяльності суб'єкта господарювання, правовій та економічній ситуації, якості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, фінансовий облік, фінансова звітність, професійне судження бухгалтера, облікова політика.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 29.

**Маренич Тетяна Григорівна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування, Державний біотехнологічний університет (вул. Алчевських, 44, Харків, 61002, Україна)

**E-mail:** [thmarenych2020@gmail.com](mailto:thmarenych2020@gmail.com)

**Ковальова Тетяна Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, завідувачка кафедри обліку і оподаткування, Харківський національний автомобільно-дорожній університет (вул. Ярослава Мудрого, 25, Харків, 61002, Україна)

**E-mail:** [kovaleva64@ukr.net](mailto:kovaleva64@ukr.net)

UDC 657  
JEL: H83; M41

### Marenych T. H., Kovalova T. V. A Systematic Approach to Essentiating the Professional Judgment of an Accountant

The purpose of the article is to study the essence of the concept of «professional judgment of an accountant» and the scope of its application based on the use of a systematic approach. The article emphasizes the important role of professional judgment of an accountant in reflecting a reliable idea of the financial condition and results of the enterprise's activity, cash movement, providing useful financial information to internal and external stakeholders. The provisions of the current regulatory legal acts on the reflection in the accounting and financial statements of objects, facts and events that require the application of professional judgment of an accountant are analyzed. It is proved that in international accounting standards much attention is paid to the professional judgment of an accountant, but they often do not detail for a particular case the procedure for evaluating or recognizing the object of accounting. The goal of the professional judgment of an accountant is defined, which is to ensure the functioning of accountance as an integrated system, to promote the formation of complete, reliable, relevant information about the activities of the enterprise for diverse users in accordance with their information requests. It is concluded that the professional judgment of an accountant is applied at all stages of bookkeeping (financial, tax, management accounting) and the preparation of appropriate reporting forms, when developing and amending accounting policies and is aimed at observing the principles of accounting and financial reporting, substantiation of the continuity of activity, materiality and compliance of accounting information with specific facts and circumstances that occur in the business environment and activities of the enterprise, satisfaction of information needs of stakeholders. The main elements of the professional judgment of an accountant include: knowledge, professional obligations, customer orientedness, experience, ethical principles, and personal qualities. The main approaches to the disclosure of the essence of professional judgment of an accountant are determined as follows: in a narrow sense, professional judgment comprises the basis for the formation of accounting information in financial statements; in a broad sense it represents a tool for the formation of the minimum necessary accounting information for diverse users. The proposed stages of the formation of professional judgment will ensure the adoption of the correct and responsible professional opinion of the accountant, which will increase the reliability of accounting information. The authors' own definition of the concept of «professional judgment of an accountant» as a professional opinion of a specialist (specialists) is proposed in order to form a qualitative characterization of information about an accounting object or reporting article, which is based on the specifics of the activity of an economic entity, the legal or economic situation, the quality of accounting systems and internal control.

**Keywords:** accountance, financial accounting, financial statements, professional judgment of an accountant, accounting policy.

**Fig.:** 1. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 29.

Для задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів система бухгалтерського обліку повинна забезпечити формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності підприємства для прийняття відповідних рішень. Важливою складовою організації бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є його облікова політика, при розробці якої використовується професійне судження бухгалтера. Як свідчить практика, формування облікової політики пов'язано з низкою труднощів, що негативно впливає на якість фінансової звітності. Останні події та обставини в бізнес-середовищі вітчизняних підприємств (пандемія, воєнні дії, кліматичні зміни, підвищення цін на енергоресурси, економічні санкції та ін.) актуалізують проблему вироблення професійного судження бухгалтера. Зокрема, воєнні дії та економічні наслідки війни можуть суттєво вплинути на бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємств. Внаслідок такої економічної нестабільності та невизначеності в діяльності підприємств може посилитися суб'єктивність і невизначеність вимірювання певних операцій та їх оцінки в обліку, що негативно вплине на надійність бухгалтерської інформації.

Питання професійного судження в бухгалтерському обліку досліджено в роботах таких українських вчених, як: Васильєва В. Г., Гнилицька Л. В., Дерун І. А., Житний П. Є., Лень В. С., Лесік Л. С., Лопатовська О. О., Мельничук І. І., Нехай В. А., Разборська О. О., Сторожук Т. М., Єфімов О. та інші. Значний внесок у вирішення цієї проблематики зробили також зарубіжні вчені: Браун Г. А., Коллінз Р., Торнтон Д. Б., Вест А., Бакбі С., Лікерман Е., Соколов Я. В., Терентьєва Т. О., Тріана К., Іван І. та інші. У наукових публікаціях розглянуто загальні питання та особливості формування професійного судження бухгалтера.

Незважаючи на значну кількість досліджень, які присвячені професійному судженню бухгалтера, чимало питань залишаються невирішеними. При цьому серед учених відсутня єдина позиція як щодо сфери використання даного поняття, так і щодо його змістовного наповнення та трактування.

Метою статті є обґрунтування сутності поняття «професійне судження бухгалтера» та сфери його застосування на основі використання системного підходу.

Для досягнення сформульованої мети використано загальнонаукові та спеціальні *методи наукового дослідження*, а саме: аналізу, синтезу, порівняння та

узагальнення – для уточнення категоріального апарату; дедукції та системного підходу – для обґрунтування теоретичних і прикладних засад формування професійного судження бухгалтера; узагальнення та дедукції – для вдосконалення підходів до сутності професійного судження бухгалтера; спостереження – для вивчення практики застосування професійного судження бухгалтера; абстрактно-логічний, опису, конкретизації, формалізації – для надання теоретичних і практичних висновків і узагальнень.

Тривалий час бухгалтери вітчизняних підприємств працювали регламентовано за чіткими інструкціями, нормативними вказівками тощо. Усе змінилося внаслідок реформування бухгалтерського обліку України в напрямку запровадження міжнародних стандартів. Зазнали змін не тільки концептуальні підходи до регулювання облікової практики, а й з'явилися нові облікові категорії, серед яких «професійне судження бухгалтера» та «облікова політика». Особливістю нового обліку, як зазначено в п. М 11 Концептуальної основи фінансової звітності, є те, що великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях і моделях, а не на точних описах [1]. Тобто, звітність, підготовлена за вимогами МСФЗ, ґрунтується радше на оцінках, судженнях і припущеннях, ніж на точних даних.

Взагалі вміння робити правильні судження притаманне кожній професії. Термін «професійне судження» включає словосполучення «професійне» і «судження». Необхідно спочатку з'ясувати значення цих слів. Словник української мови так тлумачить «судження»: 1. Думка про що-небудь, погляд на щось; виклад своїх думок, поглядів. 2. Думка, в якій стверджується або заперечується що-небудь відносно предметів і явищ [2]. Словник Merriam Webster визначає «професійний» (прикметник) як: 1) «що стосується роботи, яка вимагає спеціальної освіти, навчання, або навичок; характеризується або відповідає технічним або етичним стандартам професії; вміння проявляти ввічливість, сумлінність і загалом діловитість на робочому місці; 2) мати певну професію як постійну кар'єру; займатися для отримання фінансової віддачі; дотримуватися лінії поведінки, наче це професія» [3]. Цей словник пояснює «судження» (іменник) як: 1) «думка чи рішення, які базуються на ретельному обдумуванні; дія або процес формування думки або створення рішення після ретельного обдумування; 2) здатність розмірковувати, керуватися

власним судженням; 3) офіційне висловлення авторитетної думки; 4) офіційне рішення суду; 5) грішники в очікуванні Суду; 6) пропозиція, яка стверджує щось, у що вірять або стверджують» [4].

Українські нормативно-правові документи не містять визначення терміна «професійне судження бухгалтера», але передбачають його використання в процесі здійснення облікового процесу на підприємстві. Так, у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» серед принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності виділено такі: повного висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі; послідовності – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики [5]. Дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності входить в обов'язки головного бухгалтера. На нього ж покладається організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві.

У п. 1.3 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства зазначено, що в розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи та процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації (п. 2.20) [6]. Крім того, майже всі НП(С)БО містять деякі положення щодо відображення в обліку та фінансовій звітності конкретних об'єктів, фактів та подій, які вимагають застосування професійного судження бухгалтера. При формуванні фінансової звітності важливу роль відіграє принцип суттєвості, кількісні критерії якого в нормативних документах практично не прописані. Якісні ж критерії суттєвості кожне підприємство визначає самостійно виходячи зі специфіки своєї господарської діяльності. Наразі суттєвість безпосередньо впливає на подання та розкриття інформації у фінансовій звітності через процес агрегування несуттєвих і виокремлене подання суттєвих статей фінансової звітності.

Поняття «професійне судження бухгалтера», яке відносно недавно ввійшло в практику бухгалтерського обліку в нашій країні, широко застосовується за кордоном. У міжнародних облікових стандартах професійному судженню бухгалтера приділено більше уваги, часто вживаються терміни «судження», «припущення», проте визначення теж не наведено. Тільки в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» дається тлумачення професійному судженню аудитора: професійне судження (*professional judgment*) – застосування необхідної освіти, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту [7, с. 102]. Практично в кожному МСФЗ є регламентації, що вимагають застосування до тих чи інших аспектів обліку професійного судження бухгалтера, у тому числі при формуванні облікової політики. Але слід констатувати, що в багатьох міжнародних стандартах не прописано деталізацію для конкретного випадку оцінки або визнання об'єкта обліку, що дозволяє бухгалтеру спиратися на професійне судження, яке має ґрунтуватися на достовірних джерелах інформації. Можна навести низку прикладів з МСФЗ, де професійне судження або вибір є, але вказані дещо завуальовано або застосовуються за певних обставин, наприклад під час тестування активів на знецінення. Такими прикладами можуть служити множинність варіантів розрахунку суттєвості для різних цілей і відсутність числових орієнтирів у її визначенні в МСБО 8 (п. 5). У МСФЗ 5 свобода вибору та застосування професійних суджень можуть бути реалізовані у класифікації активів у категорії «призначені для продажу», якщо очікується їх реалізація протягом одного року (п. 8). У МСБО 36 професійна думка бухгалтера реалізується у визначенні чинників знецінення активів та визначенні їх наявності, виходячи з різних критеріїв (п. п. 12–14).

Відповідно до п. 7 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політках та помилки», якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування такого МСФЗ [8]. Якщо ж немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження як під час розробки, так і при застосуванні облікової політики. При цьому він має слідкувати за тим, щоб інформація про операцію, подію чи умову була:

- ✦ доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень. Тобто така інформація повинна мати значення для того, щоб користувачі враховували її при прийнятті економічних рішень;
- ✦ достовірною, у тому значенні, що фінансова звітність: подає достовірно фінансовий стан,

фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; відображає реально економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; є нейтральною, тобто вільною від упереджень та бажань як управлінського персоналу, так і споживачів бухгалтерської інформації; є обачливою, тобто такою, яка передбачає й упереджує якомога більше ризиків; є повною в усіх суттєвих аспектах.

Для того, щоб вказані вимоги вважалися дотриманими, під час здійснення судження управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених далі джерел ы враховувати їх у низхідному порядку: спочатку вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання; а потім визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності. Іншими словами, професійне судження бухгалтера в разі відображення в обліку та звітності інформації, порядок відображення якої МСФЗ не передбачають, має ґрунтуватися не лише на розумових процесах чи інтуїції бухгалтера, а й на певних об'єктивних критеріях і джерелах інформації, необхідній для вказаних висновків. Це досить важливо в разі виникнення конфліктних ситуацій, наприклад з контролюючими органами.

**О**скільки в міжнародних і вітчизняних законодавчо-нормативних актах відсутнє точне визначення терміна «професійне судження бухгалтера», вітчизняні та зарубіжні науковці напруцювали вже багато пропозицій. Наведемо деякі з них щодо формулювання сутності та умов застосування професійного судження бухгалтера, які представлені в науковій літературі.

Сторожук Т. М. вважає, що професійне судження бухгалтера – це особиста, незалежна, компетентна, обґрунтована думка, сумлінно висловлена бухгалтером щодо відображення фактів господарського життя в системі обліку та звітності, що базується на засадах ведення обліку та складання звітності та не порушує законодавства для забезпечення інформацією користувачів [9, с. 256].

Васильева В. Г. під професійним судженням у сфері бухгалтерського обліку розуміє погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності на розкриття правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. На формування професійного судження бухгалтера, на думку автора, впливають суб'єктивні (особистісні характеристики фахівця, рівень кваліфікації, професійна етика) та об'єктивні фактори (облікова політика, методи, встановлені процедури та правила) [10, с. 132].

Деякі вчені пов'язують професійне судження бухгалтера з обґрунтуванням справедливої вартості

окремих об'єктів обліку [11, с. 95]. Більшість дослідників стверджують, що професійне судження бухгалтера обмежується обліковою політикою підприємства. Так, Житний П. Є. вважає, що професійне судження бухгалтера – це засіб створення якісної облікової політики, здатної реагувати на нестандартні зовнішні та внутрішні ситуації, які виникають під час функціонування виробничої системи [12, с. 26]. Такий підхід дещо звужує сферу застосування професійного судження бухгалтера, яка, на нашу думку, є набагато ширшою.

Мельничук І. І. та Лопатовська О. О. підкреслюють, що особливо актуальним є застосування такого судження в умовах невизначеності, коли: 1) наявні альтернативні варіанти застосування методик обліку окремих об'єктів; 2) відсутні прописані схеми застосування методів визнання, оцінки, обліку окремих об'єктів; 3) застосування одного з методів впливає на низку інших об'єктів [13, с. 139]. Автори вважають, що сформулювати достатнє професійне судження можливо, дотримуючись низки принципів: постійність, вдосконалення, логічність, аргументованість, достовірність, повнота [13, с. 140].

Лень В. С. і Нехай В. А. зробили висновок, що категорію «професійне судження бухгалтера» слід розглядати з двох точок зору: виконання функцій і завдань бухгалтерського обліку (загальне визначення); складання достовірної та доречної для користувачів інформації у фінансовій звітності (часткове визначення) [14, с. 28]. Водночас Єфімов О. в основі професійного судження вбачає законодавчі функції бухгалтера [15].

**О**креслюючи подібності та відмінності професійного судження бухгалтера та аудитора, Разборська О. О. та Лесік Л. С. пропонують таке узагальнене тлумачення: професійне судження – це обґрунтоване, незалежне судження спеціаліста в умовах невизначеності у сфері бухгалтерського обліку та аудиту відносно об'єктів професійної діяльності, яке ґрунтується на спеціальних знаннях, досвіді спеціаліста, багаторічній практиці та сформоване з дотриманням принципів професійної етики [16, с. 165]. На наш погляд, доцільно розмежовувати професійне судження бухгалтера та аудитора. Бухгалтери, які складають фінансову звітність, застосовують судження у процесі її підготовки, натомість аудиторі – професійно застосовують судження під час аудиту фінансової звітності.

Романів Р. В. дійшов висновку, що професійне судження бухгалтера, збільшуючи ризик спотворення інформації у фінансовій звітності, виступає інструментом скорочення інформаційних ризиків. Тому він вважає, що необхідно виробити критерії, які б могли відрізнити професійне судження, висловлене з метою оптимізації інформації для зацікавлених користувачів звітності, від бажання маніпулювати звітними даними з шахрайських міркувань. Автор стверджує, що

професійне судження бухгалтера часто пов'язують з творчою стороною бухгалтерської професії, так званою креативністю обліку. На його думку, в зарубіжному науковому середовищі сформувався, в основному, негативне ставлення до такої категорії, як «креативний облік», яку останнім часом активно пропагують у вітчизняній літературі. Таким чином, під професійним судженням вчений пропонує розуміти думку бухгалтера стосовно вибору серед різних альтернатив представлення облікової інформації, яка ґрунтується на об'єктивних передумовах (нормативних, правових) і сформована з дотриманням формальних і неформальних правил [17, с. 48].

Засадний Б. А. розглядає професійне судження як специфічний елемент методу бухгалтерського обліку в умовах застосування МСФЗ, який забезпечує дотримання принципу превалювання сутності над формою в процесі інтерпретації облікової інформації. Автор дає таке визначення: «професійне судження – це професійна думка бухгалтера, яка висловлена у формі припущень та оцінок щодо інтерпретації та відображення інформації у фінансовій звітності на основі чіткої аргументації, що базується на концептуальній основі та базових принципах бухгалтерського обліку, а також на етичних нормах професійних бухгалтерів» [18, с. 65].

У роботі Дерун І. А. узагальнено думки науковців щодо тлумачення даного терміна та виділила декілька підходів до формування сутності професійного судження бухгалтера. Так, до першої групи, на думку автора, належить ситуаційний підхід, згідно з яким сутність професійного судження бухгалтера будується на переліку ситуацій, в яких воно має застосуватись. До другої групи віднесено визначення, які будуються на основі мети, з якою здійснюється застосування професійного судження. Третій підхід ґрунтується на розгляді професійного судження бухгалтера як специфічного інструмента, який застосовується у сфері бухгалтерського обліку. При цьому науковець зазначає, що кожен із підходів має право на існування. Однак для всеохоплюючого визначення сутності професійного судження бухгалтера слід здійснювати синергетичний підхід. Тому Дерун І. А. під професійним судженням бухгалтера пропонує розуміти сформоване судження в умовах невизначеності, що базується на професійних знаннях і навичках бухгалтера, яке висувається при відсутності законодавчо-нормативного документа, який описуватиме методіку обліку відповідного об'єкта обліку, наявності методичних альтернатив з його ведення або прямій вказівці на застосування такого судження при формуванні достовірної звітності, яка буде використовуватися зацікавленими сторонами для прийняття обґрунтованих рішень [19, с. 58].

В іноземній літературі розуміння професійного судження формується з посиланням на міжнародні

стандарти бухгалтерського обліку, професійні бухгалтерські установи та наукові дослідження. Соколов Я. В. і Терентьева Т. О. дають таке визначення: професійне судження бухгалтера – це думка, сумінно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію та корисна як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень [20, с. 54]. Іонела Іван (*I. Ivan*) визначає професійне судження як застосування накопичених знань та отриманого досвіду через відповідну підготовку з бухгалтерського обліку або аудиту, використання етичних стандартів, що приводить до створення обґрунтованих рішень щодо напрямків дій, які є доречними в конкретних обставинах, таких як аудиторська діяльність та/або облік економічних операцій, дотримуючись принципів бухгалтерського обліку [21, р. 1128]. Клара Тріана (*C. Triana*) розуміє професійне судження як доповнення між технічними знаннями та досвідом, якого професіонал повинен отримати, щоб застосовувати його завжди [22]. Ендрю Лікерман (*A. Likierman*) визначає професійне судження як поєднання особистих якостей із відповідними знаннями, досвідом і професійними стандартами для формування думок і прийняття рішень. Вчений до особистих якостей включає проникливість, характер, здоровий глузд, інтелект, інтуїцію, розум, усвідомлення ризику та мудрість. До професійних стандартів автор відносить якості, пов'язані з чесністю та етичною поведінкою [23]. Професійне судження в професійній бухгалтерії переосмислюється в етичних термінах у праці А. Веста та С. Бакбі (*A. West, S. Buckley*) У цьому дослідженні вчені пов'язали судження та мудрість у контексті бухгалтерського обліку, використовуючи філософсько обґрунтований погляд на мудрість з метою зміни концепції професійного судження таким чином, щоб забезпечити більш адекватне розуміння етичних помилок [24]. Г. А. Браун, Р. Коллінз і Д. Б. Торнтон (*G. A. Brown, R. Collins, D. B. Thornton*) за рівнями прийняття рішень виділяють три види професійного судження: семантичний; прагматичний; інституційний [25].

Як видно, в науковій літературі немає єдності думок щодо змісту та призначення професійного судження бухгалтера, що вимагає застосування системного підходу. Доцільність системного підходу до з'ясування сутності професійного судження бухгалтера необхідно розглядати в контексті власне призначення бухгалтерського обліку. Реалізація відповідного підходу забезпечуватиме єдність мети, завдань, принципів та етапів формування професійного судження бухгалтера для збереження сталості підприємства. У процесі формування такого підходу мають бути враховані потреби його подальшого вдосконалення, зокрема щодо відображення інформації для користувачів різних рівнів. Це дозволить повніше розкрити мету, зміст і принципи професійного судження бухгалтера щодо операцій, фактів та подій господарського життя підприємства.

**М**ета професійного судження бухгалтера, на нашу думку, ґрунтується на функціях сучасного бухгалтера, які впливають із завдань бухгалтерського обліку. Жук В. М., Попко Є. Ю. та Шендерівська Ю. Л. зауважують, що кожний, хто виконував обов'язки головного бухгалтера, знає, що його діяльність (робота) найменше характеризується «відображенням фактів господарського життя» (це само собою зрозуміла базова річ). Більш вагомим є вибір і провадження облікової політики в нестійкому інституційному середовищі, забезпечення довіри до звітної інформації перед різноманітними стейкхолдерами (це не тільки податкові органи, а й державні регулятори, партнери по бізнесу тощо), участь у прийнятті управлінських рішень на підприємстві, професійна та громадська відповідальність за звітність (на підставі якої формується державна економічна політика) і багато іншого [26, с. 40].

В умовах глобалізації, зростаючої конкуренції, нестабільності та невизначеності в діяльності суб'єктів господарювання суттєво змінюються завдання, які нині вирішує облікова система. Бухгалтерський облік, на нашу думку, має такі цілі:

- ✦ забезпечити дотримання розробленої облікової політики та визначення напрямів вдосконалення обліку щодо можливості складати якісну фінансову та іншу звітність, приймати користувачами на основі наданої бухгалтерської інформації обґрунтованих рішень;
- ✦ створити атмосферу довіри між власниками та адміністрацією підприємства;
- ✦ служити арбітром між підприємством і контрагентами господарських операцій, особливо постачальниками, контролюючими органами, аудиторами з питань надійності бухгалтерської інформації.

Тому метою професійного судження бухгалтера є забезпечення функціонування бухгалтерського обліку як цілісної системи, сприяння формуванню повної, достовірної, доречної інформації про діяльність підприємства для різнопланових зацікавлених осіб відповідно до їх інформаційних запитів.

Професійне судження, на наш погляд, структурно складається з певних елементів, без яких воно не

здійсненне: знання; професійні зобов'язання; орієнтація на клієнта; досвід; етичні принципи та особисті якості (рис. 1).

**1. Знання.** Основу для професійного судження закладають знання, навички та вміння, яких набувають завдяки відповідній професійній підготовці. Для формування розумних професійних суджень у сучасних умовах господарювання наразі бухгалтери мають бути також обізнаними в питаннях з інших галузей (фінансова математика, бізнес-планування, фінансування, кредитування, економічний аналіз, прогнозування, оцінювання, право, інформаційні технології тощо). Бухгалтер повинен не тільки бути здатним задовольняти потреби у звітності та інформації зацікавлених осіб. Він повинен: усвідомлювати роль інформації в економіці та реальному суспільстві; знати зобов'язання, покладені на фінансову інформацію підприємства; вміти передбачати потреби в інформації; мати глибокі знання законодавства; знати фактори, які впливають на бізнес-середовище тощо. Це робить особливо гострими проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів відповідно до сучасних вимог, оскільки їхніх функціональних знань про правила та методи більше недостатньо для адекватного представлення економічної реальності, на основі якої приймаються рішення різного порядку. Тому актуалізується необхідність навчання бухгалтерів шляхом посилення їхніх професійних здібностей до суджень.

В умовах економічної нестабільності та невизначеності, перманентних змін законодавства професійні знання потрібно постійно оновлювати. Подальше навчання та самонавчання дозволяє бухгалтеру розвивати та підтримувати свої можливості діяти компетентно у професійному середовищі. Підвищення компетенції бухгалтерів сприятиме випереджальному вирішенню проблем бізнесу, що приведе до зменшення помилок у здійсненні управлінських дій та безпосередньо в обліку, підвищення ефективності виробничого процесу та збереження підприємства.

**2. Професійні зобов'язання.** Бухгалтери мають професійне зобов'язання надавати послуги клієнтам (роботодавцям) на належному рівні, компетентно та етично. Цей обов'язок включає використання їх професійного судження для ефективного застосування бухгалтерських стандартів, інших законодавчих актів та етики, які регулюють облікову практику. Професійне судження має важливе значення для оцінки ризиків, які виникають при наданні професійних послуг. Використання професійного судження для оцінки своєї компетентності допомагає бухгалтерам зменшити ризики клієнтам, а також змушує їх вживати заходів для оновлення своїх знань і навичок для постійного забезпечення якісної послуги.

**3. Орієнтація на клієнта.** Бухгалтер при наданні послуг передусім задовольняє потреби окремого клієнта (роботодавця). Практика показує, що іноді власник підприємства вважає бухгалтера лише на-



Рис. 1. Елементи професійного судження бухгалтера

йманим працівником, який має підпорядковуватися вимогам свого роботодавця. Оскільки більшість підприємств є малими та середніми, багато підприємців не цінують професійну підготовку та судження бухгалтера, що негативно впливає на прийняття управлінських рішень. До речі, слід зазначити, що, маючи справу з обліковою інформацією й узагальнюючи дані у фінансовій і податковій звітності, бухгалтер надає дані як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, а отже, зобов'язаний надати достовірну інформацію для всіх зацікавлених сторін, які мають право на доступ до такої інформації. При цьому інтереси щодо інформації в різних стейкхолдерів звичайно ж не збігаються. Тому при застосуванні професійного судження бухгалтер повинен, перш за все, не тільки враховувати свої знання, професійні обов'язки та досвід, але й також конкретні цілі, потреби, проблеми та ризики підприємства. Від бухгалтера вимагається вміння зрозуміти точку зору управлінського персоналу, вибудовуючи з ним ефективну взаємодію на принципах партнерства. Навіть в умовах подібних обставин та особливостей діяльності підприємств можна винести різні судження. При цьому не обов'язково це буде означати, що один висновок правильний, а інший неправильний. Так, наприклад, на підприємстві вирішили замінити електричну проводку у виробничому приміщенні. Дана господарська операція може відобразитися в обліку по-різному залежно від мети цього рішення на підприємстві: як збільшення витрат поточного періоду (у зв'язку із несправністю старої проводки); як поліпшення та збільшення первісної вартості приміщення (у зв'язку з бажанням знизити витрати за електроенергію та підвищити рівень пожежної безпеки). Тобто, майже одна й та сама господарська операція може відобразитися в обліку по-різному з урахуванням супутніх факторів у діяльності підприємства. У випадку, коли професійні судження

бухгалтера не погоджуються клієнтом (роботодавцем), віддавати перевагу рішення керівництва можливо за умови, що воно достатньо поінформовано.

Слід зазначити, що бухгалтер повинен, дотримуючись етичних вимог, діяти ще й у суспільних інтересах. Прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах є характерною рисою професії бухгалтера [27, с. 15].

**4. Досвід.** Накопичений досвід облікової практики має значний вплив на професійне судження. Досвідчені бухгалтери набувають практичну мудрість (розсудливе та грамотне застосування знання/інтелекту) та досвід роботи (сукупність навичок і знань, набутих людиною на певній посаді або протягом певного періоду часу) через багаторічну працю, постійне навчання та неофіційне спілкування з колегами. При цьому досвід є важливим елементом у судженні того, як застосувати професійні знання, але все ж недостатньою складовою. Він також має включати знання про людей, їх поведінку, а не лише про економічні операції, процеси, технології.

**5. Етичні принципи та особисті якості.** На формування професійного судження істотний вплив мають як професійні, так і особисті якості бухгалтера. Професійне судження бухгалтера виробляється не тільки на етапі навчання, отримання досвіду та його підтримання на належному рівні протягом всієї професійної діяльності, але й поведінкою відповідно до вимог етичних принципів. Бухгалтер повинен брати до уваги та розглядати всі обставини з професіоналізмом, у світлі своїх цінностей і фундаментальних принципів професійної етики, а не просто застосовувати відповідну облікову модель регулювання.

Згідно з Частиною А Кодексу етики професійних бухгалтерів професіонали обліку й аудиту повинні дотримуватися таких фундаментальних принципів професійної етики (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи професійної етики професіоналів обліку та аудиту

№ з/п	Принцип	Характеристика
1	Чесність	Бути щирим і чесним у всіх професійних і ділових стосунках
2	Об'єктивність	Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження
3	Професійна компетентність і належна ретельність	Підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно та відповідно до застосованих технічних і професійних стандартів
4	Конфіденційність	Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних і ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін
5	Професійна поведінка	Дотримуватись відповідних законів і нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію

Джерело: складено на основі [27, с. 15–16].

Серед провідних професійно-етичних якостей бухгалтера можна виділити три групи:

- ✦ якості, які важливі при взаємодії із суспільством (відповідальність, впевненість у собі, врівноваженість, порядність, чесність, тактовність тощо);
- ✦ якості, які характеризують взаємовідносини з іншими професіоналами (вимогливість, гнучкість, ініціативність, принциповість, справедливість тощо);
- ✦ якості, які відображають ставлення до професійної діяльності (відданість справі, вміння берегти комерційну таємницю, дисциплінованість, креативність, наполегливість, сумлінність, працьовитість, цілеспрямованість тощо).

Бухгалтеру необхідно також мати блискучі комунікаційні здібності, розуміння людської поведінки. Формування саме таких рис повинно закладатися в основу процесу підготовки майбутніх облікових фахівців та формування етики бухгалтерів.

**Н**а нашу думку, бухгалтер має формувати своє професійне судження тільки на максимально перевіреній, повній, достовірній та об'єктивній інформації. Це рішення, тобто думку (висновок), про деталі оцінки та визнання об'єкта обліку у фінансовій звітності має винести надзвичайно відповідальна та обізнана особа. Слід враховувати, що в деяких випадках для вирішення певних облікових завдань однієї думки бухгалтера недостатньо і вимагається мати професійні судження інших спеціалістів підприємства. Як справедливо зазначають Атамас П. Й., Атамас О. П. і Крамаренко Г. О., для досягнення достовірності у відображенні фінансово-господарської діяльності підприємства необхідна тісна співпраця та взаємодія його керівництва та бухгалтерської служби для зменшення негативного впливу ризиків на результати діяльності, попередження ризиків і забезпечення здатності продовжувати суб'єктом господарювання бізнес далі [28, с. 66].

Звичайно з урахуванням індивідуальних професійних суджень можна сформулювати більш раціональне узагальнене рішення. Іншими словами, професійне судження бухгалтера представляє собою професійну оцінку всіх об'єктивних факторів зовнішнього та внутрішнього впливу, що пов'язані з об'єктом обліку та дозволяють прийняти рішення в умовах невизначеності. У таких «складних» ситуаціях з метою формування кращого судження бухгалтера рекомендується звертатися також до консультацій з експертами, щоб проінформувати підприємство та, якщо доречно, з відповідними зацікавленими сторонами щодо невизначеності чи труднощів, які виникають при винесенні рішення.

Більшість учених пов'язують професійне судження бухгалтера, як було вище відзначено, з форму-

ванням фінансової інформації, облікової політики та фінансової звітності підприємства. Однак Лень В. С. і Нехай В. А. вбачають такі напрями професійного судження бухгалтера: відносно організації бухгалтерського обліку; відносно фінансового обліку; відносно управлінського обліку; при складанні податкових декларацій; при складанні звітності з корпоративної соціальної відповідальності (інтегрованої) [14, с. 27]. Вважаємо, що професійне судження бухгалтера застосовується на всіх етапах ведення обліку та складання звітних форм, при розробці та внесенні змін до облікової політики та спрямовано на дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, обґрунтування безперервності діяльності, суттєвості та відповідності бухгалтерської інформації конкретним фактам та обставинам, які відбуваються в бізнес-середовищі та діяльності підприємства, задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. Так, на сьогодні у зв'язку з відміною багатьох типових форм первинного обліку, підприємства повинні розробити та затвердити форми первинних документів, якими будуть оформлятися господарські операції. Підприємства також мають право: розробляти регістри бухгалтерського обліку; додавати до затверджених субрахунків типового плану рахунків нові, за умови збереження нумерації діючих (за вимогами національної стандартизації); формувати робочий план рахунків із субрахунками (за вимогами міжнародної стандартизації).

**П**рофесійне судження бухгалтера вимагається при рішенні питання про визнання об'єктів обліку та включення їх до балансу або звіту про прибутки та збитки, при відображенні суттєвих статей, оцінці конкретних фактів та подій, визначенні облікових оцінок і деяких управлінських принципів, методик оцінювання та вхідних даних, які використовуються при оцінюванні справедливої вартості, розкритті інформації у фінансовій звітності та в багатьох інших випадках, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського (фінансового та податкового) обліку та складанням фінансової й іншої звітності, а також при побудові управлінського обліку, інформація якого є важливою у процесі формулювання та втілення стратегії підприємства, забезпечення управління ризиками та витратами, функціонування системи внутрішнього контролю тощо. У зв'язку з конвергенцією національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку сфера застосування професійного судження тільки буде розширюватися, оскільки основою облікового процесу будуть не правила, а принципи обліку та фінансової звітності, на яких ґрунтуються МСФЗ.

Бажаним результатом від застосування професійного судження у фінансовому обліку є облік об'єкта з дотриманням принципів бухгалтерського обліку шляхом вибору варіантів обліку, які приводять до розкриття економічного змісту предмета, події чи



операції. Перевага надається професійному судженню бухгалтера щодо відповідності нормативно-правовим вимогам. Запровадження звітів з управління, які містять як фінансову, так і нефінансову інформацію, розширюють сферу застосування професійного судження бухгалтера.

Професійні судження бухгалтера можуть вплинути на базу оподаткування тим чи іншим податком. Належним чином оформлене професійне судження бухгалтера, в силу презумпції правомірності рішень платника податку та його добросовісності, цілком можуть стати в нагоді при юридичному обґрунтуванні інформації, відображеної в бухгалтерському обліку та звітності підприємства [15].

Однак система бухгалтерського обліку підприємства покликана не лише забезпечити виконання функцій обліку та формування фінансової та податкової звітності, а й надавати інформацію для виконання інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю. Тому професійні судження необхідні на кожному рівні та етапах прийняття рішень управлінським персоналом щодо ефективного використання ресурсів підприємства для створення вартості, що потребує надійного інформаційного забезпечення.

Динамічні зміни в середовищі функціонування суб'єктів господарювання зумовляють ризикові ситуації в їх діяльності. Постійний контроль за витратами, доходами, результатами діяльності в розрізі структурних підрозділів підприємства, своєчасне коригування, усунення наслідків дії негативних чинників, бюджетування, прогнозування забезпечується даними управлінського обліку. Ефективність управлінського обліку залежить від професійного судження щодо перспектив використання його результатів для досягнення поставлених та узгоджених поточних і стратегічних цілей підприємства.

**З**астосування професійного судження має ґрунтуватися на врахуванні всіх фактів та обставин зовнішнього та внутрішнього середовища, які впливають на конкретний об'єкт. Наслідки дії різноманітних факторів на бізнес-середовище відповідним чином відображаються в системі бухгалтерського обліку й узагальнюються в звітних формах, зокрема у фінансовій звітності підприємств. Це вимагає від бухгалтерів досконалого знання середовища, в якому працюють суб'єкти господарювання та їх контрагенти, точного визначення умов на дату підготовки фінансової звітності. Тобто, бухгалтер має бути обізнаним про фактори, які впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства та обумовлені специфікою конкретних подій і ситуацій. Серед них варто відзначити такі:

- ✦ розмір підприємства;
- ✦ організаційно-правова форма господарювання;
- ✦ організаційна структура управління;

- ✦ галузь і вид діяльності;
- ✦ виробнича структура;
- ✦ масштаби діяльності підприємства;
- ✦ технологія виробництва;
- ✦ рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів;
- ✦ стратегія фінансово-господарського розвитку;
- ✦ система оподаткування;
- ✦ система внутрішнього контролю тощо.

Облікова система тісно пов'язана із законодавчим регулюванням питань ведення бізнесу та бухгалтерського обліку, інфляційними процесами в економіці, стратегічним курсом держави тощо. У цілому організація обліку, складовою якої є облікова політика, знаходиться під впливом різного роду факторів, які науковці поділяють на зовнішні та внутрішні.

Одним із найважливіших елементів управління ризиками в обліку є внутрішньогосподарський контроль діяльності підприємства, який дозволяє забезпечити ефективність і законність господарських операцій, точність і достовірність управлінської інформації. За допомогою створення ефективної системи внутрішнього страхування та запровадження профілактичних заходів можна оперативно нейтралізувати ризик, що виникає в системі бухгалтерського обліку підприємства в складних умовах невизначеності, що, своєю чергою, сприятиме зміцненню як фінансової, так і загальної сталості підприємства.

**В**иходячи з вищевикладеного, можна запропонувати два основні підходи до розкриття сутності професійного судження бухгалтера – у вузькому та в широкому розумінні. У вузькому розумінні професійне судження слід розглядати як основу формування бухгалтерської інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, яка призначена для внутрішніх і зовнішніх користувачів і використовується для оцінки змін в його економічних ресурсах, ліквідності та платоспроможності, потреби в додатковому фінансуванні та отримання такого фінансування, перспектив майбутніх грошових потоків. Однак таке звужене розуміння професійного судження бухгалтера залишає поза увагою його змістовне наповнення щодо організаційних аспектів облікового процесу, управлінського обліку, внутрішнього контролю, опис і обґрунтування методів і технік, які використовуються для наповнення показників інших звітних форм інформацією фінансового та нефінансового характеру.

У широкому розумінні 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 нормах 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.

Безперечно, формування, вираження та застосування професійного судження є складною справою. Процес винесення професійного судження можна поліпшити через вдосконалення етапів його формування. Заслуговують на увагу пропозиції Сторожук Т. М. щодо поетапного формування професійного судження. Автор виділяє такі етапи: підготовчий етап; етап вираження та прийняття професійного судження; етап застосування професійного судження; етап контролю прийнятих професійних суджень [29, с. 77]. Проте такий підхід не розкриває в повному обсязі алгоритм винесення професійної думки бухгалтера. Доречним вважаємо виділити такі етапи формування професійного судження бухгалтера для вирішення завдання чи проблеми в обліку (табл. 2).

У наведеній послідовності кожен етап є необхідним, а виконання кожного попереднього забезпечує здійснення наступного. Дотримання зазначених

етапів формування професійного судження сприятиме винесенню правильної та відповідальної професійної думки бухгалтера, що підвищить надійність бухгалтерської інформації.

Отже, на нашу думку, професійне судження бухгалтера – це професійна думка фахівця (фахівців) з метою формування якісної характеристики інформації про обліковий об'єкт чи статтю звітності, яка ґрунтується на специфіці діяльності суб'єкта господарювання, правовій та економічній ситуації, якості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

## ВИСНОВКИ

Професійне судження бухгалтера відіграє значну роль у відображенні достовірного уявлення про фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства, рух грошових коштів, є основою професії сучасного бухгалтера. У зв'язку з конвергенцією національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку сфера застосування професійного су-

Таблиця 2

Етапи формування професійного судження бухгалтера

№ з/п	Етап	Характеристика
1	Оцінка якості джерел (даних) формування професійного судження	Джерелами, на які має спиратися бухгалтер під час здійснення професійного судження, якщо не має відповіді на запитання в самих міжнародних стандартах, у Концептуальній основі фінансової звітності, згідно з МСФЗ 8 є: – найостанніші положення інших органів, що розробляють і затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів (це може бути Мінфін і його методичні рекомендації); – інша професійна література з обліку та прийняті галузеві практики, тією мірою, якою вони не суперечать МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані питання, та Концептуальній основі фінансової звітності [7]
2	Використання багатого професійного досвіду	Для винесення професійного судження щодо вирішення господарської ситуації залучається накопичений досвід прийнятих професійних суджень у минулому
3	Усвідомлення власних упереджень	Визначається особисте ставлення до об'єкта, факту чи події, що підлягають відображенню в обліку. Слід не допускати необґрунтованих власних упереджень, якщо вони наявні
4	Вибір варіанта рішення завдання чи проблеми	Із наявності декількох варіантів вирішення завдання чи проблеми обирається найбільш доцільний з урахуванням зовнішніх і внутрішніх чинників впливу на об'єкт
5	Обґрунтування думки, висновку чи рекомендації для прийняття рішення	Вибір варіанта рішення завдання чи проблеми має бути достатньо обґрунтованим і у випадку необхідності слід проінформувати керівництво підприємства та відповідні зацікавлені сторони про невизначеність або труднощі, що виникають. Важливим при цьому є знання про проблеми виконання професійного судження
6	Успішне впровадження професійного судження	Неухильне виконання діючих положень наказу про облікову політику підприємства, внесення до нього за необхідності змін та уточнень. Моніторинг будь-яких подій або змін у фактах та обставинах та оцінка того, чи можуть вони вплинути на судження, зроблені бухгалтером

Джерело: авторська розробка.

дження буде тільки розширюватися, оскільки основою облікового процесу стають не правила, а принципи обліку та фінансової звітності, на яких ґрунтуються МСФЗ.

Підставою для застосування професійного судження бухгалтера виступають:

- ✦ вимоги упорядкування облікового процесу на підприємстві;
- ✦ необхідність дотримання принципів суттєвості інформації, бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- ✦ наявність альтернативного вибору методик ведення обліку;
- ✦ наявність у нормативно-правовому акті прямого посилання на застосування професійного судження бухгалтера;
- ✦ відсутність прописаної норми в міжнародних чи національних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності стосовно конкретної методики ведення обліку відповідних об'єктів, господарських операцій;
- ✦ інформаційні запити зацікавлених осіб.

Для формування належної професійної думки бухгалтерам необхідно досконало знати проблеми бізнесу, залучати додатковий обсяг надійних вхідних даних, брати за основу розумні підстави застосування суттєвих припущень, методів і домовленостей для оцінки статей у звітних формах та отримання корисної інформації.

Критеріями правильності професійного судження виступають достовірність, надійність і корисність фінансової та нефінансової інформації, сформованої фінансової та інших видів звітності, наданих внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень, що забезпечить довіру до облікових даних.

Метою професійного судження бухгалтера є забезпечення функціонування бухгалтерського обліку як цілісної системи, сприяння формуванню повної, достовірної, доречної інформації про діяльність підприємства для різнопланових користувачів відповідно до їх інформаційних запитів.

Створюють і структурують професійне судження бухгалтера такі його основні елементи: знання; професійні зобов'язання; орієнтація на клієнта; досвід; етичні принципи та особисті якості. Запропоновані етапи формування професійного судження забезпечать винесення правильної та відповідальної професійної думки бухгалтера, що підвищить надійність бухгалтерської інформації.

Основні підходи до розкриття сутності професійного судження бухгалтера полягають у такому: у вузькому розумінні професійне судження слід розглядати як основу формування бухгалтерської інформації у фінансовій звітності; у широкому розумінні – як інструмент формування мінімально необхідної облікової інформації різноплановим користувачам.

Аналіз нормативно-правових актів та наукових праць дозволив дати авторське визначення поняттю «професійне судження бухгалтера».

Перспектива подальших досліджень вбачається в розвитку процесу формування професійного судження бухгалтера щодо управлінського обліку. ■

#### БІБЛІОГРАФІЯ

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text)
2. Судження // Словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/sudzhennja>
3. Definition of Professional // Merriam Webster Dictionary. 2015. URL: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/professional>
4. Definition of Judgment // Merriam Webster Dictionary. 2015. URL: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/judgment>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (ред. від 10.08.2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (ред. від 14.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. Ч. 1: Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017\\_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf)
8. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text)
9. Сторожук Т. М. Щодо професійного судження бухгалтера. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації*. 2013. Вип. 1. С. 253–263.
10. 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. URL: <http://biblio.umsf.dp.ua/xmlui/handle/123456789/4517>
11. Гнилицька Л. В. Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект. *Економічні інновації*. 2014. Вип. 57. С. 88–100. URL: [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/7849/ecinn\\_2014\\_57\\_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/7849/ecinn_2014_57_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
12. Житний П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4. С. 25–28.
13. Мельничук І. І., Лопатовська О. О. Професійне судження бухгалтера в умовах невизначеності. *Економічний простір*. 2021. № 168. С. 138–141. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-23>
14. Лень В. С., Нехай В. А. Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст. *Облік і фінанси*. 2016. Вип. 3. С. 21–30. URL: <http://erpub.chnpu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/5810/1/Профе>

- сійне%20судження%20бухгалетра%20визначення%20поняття%20i%20змiст.pdf
15. Єфімов О. Професійне судження у сфері бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.help/article/profesiine-sudzhennya-u-sferi-buhgalterskogo-obliku>
  16. Разборська О. О., Лесік Л. С. Формування професійного судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1. С. 158–168. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2296.2019.1.17>
  17. Романів Р. В. Професійне судження бухгалтера та облікова політика: нормативно-правовий аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 4. С. 42–49. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/32248/1/РоманівВ.%20Обл.%20i%20ауд..pdf>
  18. Засадний Б. А. Застосування професійного судження у бухгалтерському обліку в умовах МСФЗ // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2020. С. 65–68. URL: <http://194.44.12.92:8080/xm4lui/bitstream/handle/123456789/4635/Засадний.pdf?sequence=1>
  19. Дерун І. А. Визначення сутності професійного судження бухгалтера // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). Ужгород : Говерла, 2017. С. 55–58. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13098/1/Дерун%20I.A..PDF>
  20. Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 12. С. 53–57.
  21. Ivan I. The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards. *Audit financiar*. 2016. Vol. XIV. No. 10. P. 1127–1135. DOI: <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/142/1127>
  22. Triana C. Accounting Professional Judgement. URL: <https://auren.com/int/blog/accounting-professional-judgement/>
  23. Likierman A. 6 elements of professional judgement. High-quality professional judgement can pave the way to becoming a finance leader. Here's what it is and how to improve it / FCMA, CGMA1 December 2019. URL: <https://www.fm-magazine.com/issues/2019/dec/elements-of-professional-judgement.html>
  24. West A., Buckby S. Professional judgement in accounting and Aristotelian practical wisdom. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2022. Vol. ahead-of-print. No. ahead-of-print. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2020-4949>
  25. Brown G. A., Collins R., Thornton D. B. Professional judgment and accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*. 1993. Vol. 18. Iss. 4. P. 275–289. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90017-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90017-Z)
  26. Жук В. М., Попко Є. Ю., Шендерівська Ю. Л. Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії. *Облік і фінанси*. 2020. № 1. С. 36–44. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-36-44](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-36-44)
  27. Кодекс етики професійних бухгалтерів / Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL: [https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics\\_ukr.pdf](https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf)
  28. Атамас П. Й., Атамас О. П., Крамаренко Г. О. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємства. *Академічний огляд*. 2016. № 1. С. 60–69. URL: <https://acadrev.duan.edu.ua/images/PDF/2016/1/8.pdf>
  29. Сторожук Т. М. Процес формування професійного судження бухгалтера. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 75–78. URL: <https://afj.org.ua/pdf/121-proces-forp-muvannya-profesiynogo-sudzhennya-buhgaltera.pdf>

## REFERENCES

- Atamas, P. I., Atamas, O. P., and Kramarenko, H. O. "Rol bukhgalterskoho obliku v upravlinni ryzykamy pidpriemnytstva" [The Role of Accounting in Business Risk Management]. *Akademichnyi ohliad*, no. 1 (2016): 60-69. <https://acadrev.duan.edu.ua/images/PDF/2016/1/8.pdf>
- Brown, G. A., Collins, R., and Thornton, D. B. "Professional judgment and accounting standards". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, no. 4 (1993): 275-289. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90017-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90017-Z)
- "Definition of Judgment". Merriam Webster Dictionary. 2015. <http://www.merriam-webster.com/dictionary/judgment>
- "Definition of Professional". Merriam Webster Dictionary. 2015. <http://www.merriam-webster.com/dictionary/professional>
- Derun, I. A. "Vyznachennia sutnosti profesiinoho sudzhennia bukhhaltera" [Determination of the Essence of the Accountant's Professional Judgment]. *Oblik, analiz, audyt i opodatkuvannia v umovakh hlobalizatsii ekonomiky*. Uzhhorod : Hoverla, 2017. <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13098/1/Дерун%20I.A..PDF>
- Hnylytska, L. V. "Informatsiine zabezpechennia ryzykamy pidpriemnytstoi diialnosti: oblikovi aspekt" [Information Provision of Business Risks: Accounting Aspect]. *Ekonomichni innovatsii*, iss. 57 (2014): 127-133. [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/7849/ecinn\\_2014\\_57\\_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/7849/ecinn_2014_57_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Ivan, I. "The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards". *Audit financiar*, vol. XIV, no. 10 (2016): 1127-1135. DOI: <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/142/1127>
- "Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv" [Code of Ethics of Professional Accountants]. *Rada z Mizhnarodnykh standartiv etyky dlia bukhhalteriv*. [https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics\\_ukr.pdf](https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf)
- "Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti" [Conceptual Basis of Financial Reporting]. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [Legal Act of Ukraine] (2013). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
- Len, V. S., and Nekhai, V. A. "Profesiine sudzhennia bukhhaltera: vyznachennia poniattia ta zmist" [Accountant

- Professional Judgment: Definition of Concepts and Content]. *Oblik i finansy*. 2016. <http://erpub.chnpu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/5810/1/Професійне%20судження%20бухгалетра%20визначення%20поняття%20і%20зміст.pdf>
- Likierman, A. "6 elements of professional judgement. High-quality professional judgement can pave the way to becoming a finance leader. Here's what it is and how to improve it". *FCMA, CGMA*. 1 December 2019. <https://www.fm-magazine.com/issues/2019/dec/elements-of-professional-judgement.html>
- "Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2016-2017 rokiv. Ch. 1: Rada z Mizhnarodnykh standartiv audytu ta nadannia vpevnenosti" [International Standards for Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, 2016-2017 Edition. Part 1: International Auditing and Assurance Standards Board]. [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017\\_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf)
- "MSBO 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylky»" [IAS 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"]. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text)
- Melnychuk, I. I., and Lopatovska, O. O. "Profesiine sudzhennia bukhhaltera v umovakh nevyznachenosti" [Professional Judgment of an Accountant Under Uncertainty]. *Ekonomichniy prostir*, no. 168 (2021): 138-141. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-23>
- Razborska, O. O., and Lesik, L. S. "Formuvannia profesiinoho sudzhennia u sferi bukhhalterskoho obliku ta audytor-skoï praktyky" [Formation of Professional Judgment in the Sphere of Accounting and Audit Practice]. *Finansy, oblik, banky*, no. 1 (2019): 158-168. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2296.2019.1.17>
- Romaniv, R. V. "Profesiine sudzhennia bukhhaltera ta oblikova polityka: normatyvno-pravovy aspekt" [Accountant's Professional Judgment and Accounting Policy: Regulatory and Legal Aspect]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4 (2018): 42-49. <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/32248/1/РоманівВ.%20Обл.%20і%20ауд..pdf>
- "Sudzhennia" [Judgment]. *Slovyk ukrainskoï movy*. <http://sum.in.ua/s/sudzhennja>
- Sokolov, Ya. V., and Terentyeva, T. O. "Professionalnoye suzhdeniye bukhhaltera: itogi minuvsheho veka" [Professional Judgment of an Accountant: Results of the Past Century]. *Bukhhalterskiy uchet*, no. 12 (2001): 53-57.
- Storozhuk, T. M. "Protse formuvannia profesiinoho sudzhennia bukhhaltera" [The Process of Forming the Accountant's Professional Judgment]. *Oblik i finansy*, no. 4 (2013): 75-78. <https://afj.org.ua/pdf/121-proces-formuvannya-profesiynogo-sudzhennya-buhgaltera.pdf>
- Storozhuk, T. M. "Shchodo profesiinoho sudzhennia bukhhaltera" [Regarding the Accountant's Professional Judgment]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii orhanizatsii*, no. 1 (2013): 253-263.
- Triana, C. "Accounting Professional Judgement". <https://auren.com/int/blog/accounting-professional-judgement/>
- Vasylieva, V. H. "Profesiine sudzhennia bukhhaltera ta yoho mistse v systemi upravlinnia pidpriemstvom" [The Accountant's Professional Judgment and His Place in the Enterprise Management System]. *Ekonomika i upravlinnia pidpriemstvamy: teoriia, metodyka, praktyka*. Poltava : PP «Astrai», 2020. <http://biblio.umsf.dp.ua/xmlui/handle/123456789/4517>
- West, A., and Buckby, S. "Professional judgement in accounting and Aristotelian practical wisdom". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2022. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2020-4949>
- Yefimov, O. "Profesiine sudzhennia u sferi bukhhalterskoho obliku" [Professional Judgment in Accounting]. <https://zakon.help/article/profesiine-sudzhennya-u-sferi-buhgalterskogo-obliku>
- Zasadnyi, B. A. "Zastosuvannia profesiinoho sudzhennia u bukhhalterskomu obliku v umovakh MSFZ" [Application of Professional Judgment in Accounting under IFRS]. *Rozvytok systemy obliku, analizu ta audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia*. Kyiv : DP «Inform.-analit. ahentstvo», 2020. <http://194.44.12.92:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/4635/Заса́дний.pdf?sequence=1>
- Zhuk, V. M., Popko, Ye. Yu., and Shenderivska, Yu. L. "Bukhhalterskyi oblik: perehliad predmetu i nazvy profesii" [Accounting: Revision of the Subject and Profession's Title]. *Oblik i finansy*, no. 1 (2020): 36-44. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-36-44](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-36-44)
- Zhytnyi, P. "Pryntsyepy formuvannia oblikovoi polityky" [Principles of Accounting Policy Formation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4 (2005): 25-28.