

УДК 657.1.012.1:658.1

Лузанчук Юлія Ігорівна

здобувачка вищої освіти ступеня магістра

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ЗАСТОСУВАННЯ
ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ПРИ ФОРМУВАННІ
ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МСФЗ
THEORETICAL AND ORGANIZATIONAL ASPECT OF
APPLICATION OF THE PROFESSIONAL JUDGMENT IN THE
FORMATION OF THE ACCOUNTING POLICY UNDER IFRS**

***Анотація.** У статті висвітлено напрямки застосування професійного судження бухгалтера при формуванні облікової політики за міжнародними стандартами фінансової звітності. За результатами аналізу нормативно-правового регулювання професійного судження встановлено, що в сучасному законодавстві України не встановлені межі застосування професійного судження при формуванні облікової політики за МСФЗ. Для вирішення цієї проблеми запропоновано модель застосування професійного судження, яка включає оцінку компетентності фахівців облікового апарату, оцінку ризиків внутрішнього і зовнішнього середовища. Особливу увагу у статті присвячено аналізу варіативності законодавства та з'ясування сутності професійного судження в роботах вітчизняних науковців та законодавчій базі.*

***Ключові слова:** облікова політика, професійне судження, МСФЗ, фінансова звітність, бухгалтерський облік, внутрішній аудит.*

***Summary.** The article highlights the areas of application of professional judgment of the accountant in the formation of accounting policies under*

International Financial Reporting Standards. According to the results of the analysis of normative and legal regulation of professional judgment, it is established that the current legislation does not set limits on the application of professional judgment in the formation of accounting policies under IFRS. To solve this problem, a model of professional judgment is proposed, which includes assessment of the competence of accounting staff, risk assessment of internal and external environment. The article pays special attention to the analysis of the variability of legislation and clarifying the essence of professional judgment in the works of domestic scientists and the legal framework.

Key words: *accounting policy, professional judgment, IFRS.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах ринкової економіки ефективність функціонування підприємства залежить від якості інформаційного забезпечення. Формування якісної облікової інформації неможливо без застосування прийнятої облікової політики, яка відображає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Достовірна та своєчасна інформація системи бухгалтерського обліку сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень на підприємстві.

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю застосування професійного судження під час підготовки та складання фінансової звітності на підприємстві в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Починаючи з 2012 року значна частина суб'єктів господарювання зобов'язана застосовувати МСФЗ, що свідчить про актуалізацію процесу застосування професійного судження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні аспекти облікової політики розроблялися такими вітчизняними науковцями, як В.Г. Швець, М.Т. Щирба, Ф.Ф. Бутинець, Б.А. Засадний.

Вагомий внесок у дослідження професійного судження зробили такі вчені, як М.С. Пушкар, М.С. Пушкар, Л.З. Шнейдман.

Метою статті є дослідження сутності професійного судження в процесі формування і реалізації облікової політики, а також визначення основних проблем, пов'язаних із застосуванням професійного судження в Україні.

Виклад основного матеріалу. Розвиток наукових досліджень про застосування професійного судження пов'язаний із застосування положень МСФЗ суб'єктами господарювання. У трактуванні сутності поняття «професійне судження» серед науковців немає однозначної позиції. У міжнародних та вітчизняних нормативних документах трактування сутності цього поняття також відсутнє, проте зазначається сфера застосування професійного судження. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що «підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства, обирає форму обліку, як певну систему реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них, з додержанням єдиних засад, встановлених цим законом, та з урахуванням особливості діяльності і технології обробки облікових даних» [9]. Тобто, підприємство обирає облікову політику, з додержанням умов законодавства, проте спираючись на судження, які є підставою для прийняття рішень. Такими судженнями є висновки, що ґрунтуються на певному досвіді, знаннях, тобто професійні судження. У МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зазначається, що у випадку, коли не існує певного стандарту або визначеного тлумачення, які варто застосувати до ситуації, управлінському персоналу слід використовувати професійне судження під час розробки та застосування облікової політики [6].

Для розуміння сутності поняття «професійне судження» необхідно розглянути його трактування вітчизняними та зарубіжними науковцями. У

науковій літературі поняття професійного судження розглядається з двох сторін. Соколова Я. В. вважає професійним судженням «думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером стосовно господарської ситуації і корисну як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [9, с. 1]. Шнейдман Л.З. визначає професійне судження як «думку, висновок професіонала, яка є основою для прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності» [9, с. 2].

У Інструкції про застосування плану рахунків, капіталу і зобов'язань зазначено, що підприємство має право запроваджувати нові субрахунки, які підприємство використовує, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності. Тобто, підприємство має право застосовувати власний план рахунків, розроблений відповідно до галузевих особливостей підприємства. Розглянуті підходи свідчать про те, що в нормативно-правовому забезпеченні немає чіткого визначення професійного судження, проте існує окреслення сфери застосування професійного судження [3].

Для застосування професійного судження щодо певного питання необхідно брати до уваги спочатку вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання, а тоді визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності.

На рівні підприємства суб'єктами застосування професійного судження є особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві. Залежно від форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві, суб'єктом застосування професійного судження можуть бути:

- бухгалтер, якщо на підприємстві відсутня бухгалтерська служба;
- головний бухгалтер, на чолі бухгалтерської служби;
- бухгалтер залучений на підприємство на договірних засадах, суб'єкт підприємницької діяльності.

Професійне судження бухгалтером має контролюватися керівником підприємства. Тобто, суб'єктами застосування професійного судження – є також керівники та власники підприємства, адже професійне судження, сформоване щодо облікової політики підприємства, впливатиме на показники діяльності підприємства в майбутньому. Саме тому такі важливі рішення, мають контролюватися управлінською ланкою підприємства.

Наступним суб'єктом застосування професійного судження є відділ внутрішнього аудиту підприємства та відділ внутрішньогосподарського контролю, що здійснюють контроль доцільності прийнятих рішень.

На державному рівні суб'єктами застосування професійного судження є Верховна Рада України, Національний Банк України, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Методологічна рада при Міністерстві фінансів, Державна податкова адміністрація України та інші державні органи влади, що здійснюють регулювання господарської діяльності в Україні, контроль за дотриманням нормативно-правових актів.

У Кодексі етики професійних бухгалтерів зазначено, що «у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження» [4]. Тобто, можна визначити, що професійне судження – це думка, висловлена професійним бухгалтером, що базується на знаннях, досвіді та має вплив на прийняття рішень щодо діяльності суб'єкта господарювання.

Існування тісного зв'язку між обліковою політикою та професійним судженням вимагає дослідження особливостей застосування професійного судження в процесі формування облікової політики. Необхідність застосування професійного судження в процесі формування облікової політики на підприємстві зумовлена такими чинниками:

- варіативність норм у законодавстві, норми вітчизняного законодавства можуть інколи суперечити нормам міжнародного законодавства;
- наявність альтернативних варіантів обліку чи оцінки активів (зобов'язань);
- присутність об'єктів обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх у бухгалтерському обліку;
- порядок обліку окремих господарських операцій нормативно не встановлений, тому бухгалтер має самостійно прийняти рішення. Вимоги до змісту облікової політики передбачають варіативність вибору оцінок і способів обліку.

Згідно з МСБО 2 «Запаси» підприємство повинно зазначити в обліковій політиці який метод вибуття запасів буде використовуватися: ФІФО чи метод середньозваженої вартості. Обраний метод зазначається в обліковій політиці і регулює її реалізацію на підприємстві. Бухгалтеру варто зібрати всю необхідну інформацію, а також використати практичний досвід, набуті знання та навички для визначення чистої ціни продажу запасів, що впливатиме на фінансовий результат підприємства.

Згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» предметом для застосування професійного судження є формування Звіту про рух грошових коштів за прямим чи за непрямим методом. Також для бухгалтера існує свобода відображень операцій з надання відсотків або дивідендів у складі операційної або фінансової діяльності [5, п. 31].

У МСБО 16 «Основні засоби» існує варіативність моделей щодо обліку основних засобів: за фактичними витратами (модель собівартості) або за справедливою вартістю (модель переоцінки) для певних об'єктів основних засобів. Формування професійного судження щодо вибору моделі оцінки залежить від частки основних засобів на підприємстві. Для компаній,

які володіють великою кількістю основних засобів, такий вибір може впливати на показник амортизації та показник чистих активів у фінансовій звітності. Бухгалтер формує оцінку таких основних засобів на основі минулого досвіду компанії, а якщо компанія лише створена - на основі знань та професійних навичок. Також для обліку основних засобів важливе значення має строк корисного використання, що впливатиме на процес нарахування амортизації та визначення їхнього зносу. Від нарахованої амортизації також залежать податкові зобов'язання підприємства і, безпосередньо, фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання. Подібним чином формується оцінка інвестиційної нерухомості та нематеріальних активів на підприємстві.

Предметом застосування професійного судження в процесі реалізації облікової політики є розрахунок ділової репутації (гудвілу), щодо якого передбачена варіативність оцінки у законодавстві. Відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», гудвіл можна оцінити:

- за справедливою вартістю (метод повного гудвілу);
- за часткою справедливої вартості чистих активів (метод традиційного гудвілу) [4].

Формуючи професійне судження варто розуміти, що воно буде мати вплив на облікову політику підприємства та безпосередньо на показники діяльності підприємства.

Кожному професійному судженню притаманний певний суб'єктивізм, тому перед тим, як застосовувати професійне судження необхідно перевірити професійну компетентність бухгалтера. До оцінки професійної компетентності можна здійснити оцінку таких показників, як досвід роботи та оцінка знань. Проте оцінка професіоналізму є проблемною сферою, оскільки не можна достовірно провести оцінку знань та навичок.

Застосування професійного судження необхідне при формуванні структури наказу про облікову політику. Підприємство самостійно обирає

структуру розділу, обсяг інформації у наказі про облікову політику. Така свобода вибору є позитивним та негативним фактором, адже підприємство не може бути абсолютно впевненим щодо доцільності застосування тих чи інших положень, а з боку законодавства немає регулювання даної свободи. Таким чином, іноді підприємства не вважають важливим складання власного наказу про облікову політику, а використовують шаблони такого наказу, не коригуючи його. Бухгалтер за допомогою професійного судження має також сформулювати примітки до фінансової звітності, адже в нормативно-правових актах не зазначено, що саме має бути відображено в примітках до фінансової звітності, саме тому це є сферою застосування професійного судження.

На підставі проведеного дослідження сформовано модель застосування професійного судження на підприємстві.

Таблиця 1

Модель застосування професійного судження на підприємстві

Етап	Мета	Цілі
Підготовчий	Збір, обробка та аналіз інформації, необхідної для застосування професійного судження;	1. Створення інформаційного забезпечення для винесення професійного судження, включаючи інформацію, щодо внутрішнього середовища діяльності підприємства та аналіз відповідних нормативно-правових актів;
	Аналіз ризику застосування професійного судження	2. Аналіз ризику суб'єктивності – оцінка ризику від 0 до 5, де 0 – ризик відсутній, а 5 – ризик максимальний. 3. Оцінка ризику компетентності фахівця, на якого покладено обов'язок застосовувати професійне судження (від 0 до 5, де 0 – ризик відсутній, фахівець компетентний, 5 – ризик максимальний, фахівець не має необхідних навичок та знань; 4. Оцінка ризику невизначеності економічної ситуації, соціально-економічних процесів (де 0 – ризик відсутній, середовище не є мінливим та є абсолютно безпечним, або не впливає на рішення, а 5 – максимальний ризик, середовище мінливе, та соціально-економічні процеси та економічна стабільність в державі повністю впливають на таке рішення.

		5. Ризики, які є індивідуальними для кожного підприємства (від 0 до 5).
	Аналіз факторів впливу	Аналіз факторів впливу на професійне судження. Можна здійснити за допомогою факторного аналізу.
Застосування професійного судження	Застосування професійного судження до об'єкту	Використання знань, навичок та досвіду в процесі застосування професійного судження
Оцінка прийнятих професійних суджень	Оцінка професійного судження та його впливу на об'єкт	6. Оцінка застосованого професійного судження; 7. Виявлення допущених помилок.; 8. Усунення помилок; 9. Контроль застосування професійного судження.

Перший етап формування професійного судження є підготовчим. Він поділяється на три підетапи, серед яких: збір, аналіз, обробка інформації, необхідної для застосування професійного судження; аналіз ризиків та опис факторів, що впливають на застосування професійного судження на підприємстві.

1. Збір, обробка та аналіз інформації, необхідної для застосування професійного судження - Створення інформаційного забезпечення для винесення професійного судження, включаючи інформацію, щодо внутрішнього середовища діяльності підприємства та аналіз відповідних нормативно-правових актів;
2. Аналіз ризиків пов'язаних з застосуванням професійного судження в процесі формування облікової політики. Аналіз ризику суб'єктивності – оцінка ризику від 0 до 5, де 0 – ризик відсутній, а 5 – ризик максимальний.
3. Оцінка ризику компетентності фахівця, на якого покладено обов'язок застосовувати професійне судження (від 0 до 5, де 0 – ризик відсутній, фахівець компетентний, 5 – ризик максимальний, фахівець не має необхідних навичок та знань;
4. Оцінка ризику невизначеності економічної ситуації, соціально-економічних процесів (де 0 – ризик відсутній, середовище не є мінливим та є абсолютно безпечним, або не впливає на рішення, а 5 –

максимальний ризик, середовище мінливе, та соціально-економічні процеси та економічна стабільність в державі повністю впливають на таке рішення.

5. Ризики, які є індивідуальними для кожного підприємства (від 0 до 5).

Далі загальна формула, що аналізу ризиків має наступний вигляд:

$$R = \frac{r_1 + r_2 + r_3 + r_4}{4}$$

де, r_1, r_2, r_3, r_4 значення ризику від 0 до 5 до кожного пункту.

R – загальне значення ризику.

Якщо $0 < R < 3$, то ризик є нормальним. Якщо $R > 4$, то ризик є підвищеним, варто переглянути заходи зменшення ризику. Також необхідно здійснити аналіз впливу на професійне судження за допомогою факторного аналізу.

Наступним етапом є безпосереднє застосування професійного судження. Даний етап потребує від фахівця застосування необхідних знань, навичок та досвіду. Заключним етапом є оцінка застосованого професійного судження. На даному етапі такі цілі: оцінка застосованого професійного судження, виявлення допущених помилок, усунення помилок, контроль застосування професійного судження.

Висновки. Рівень якості професійного судження при формуванні облікової політики на підприємстві залежить від професійних здібностей, особистих якостей, внутрішніх та зовнішніх факторів. Необхідність застосування професійного судження зумовлена варіативністю шляхів формування облікової політики, оцінки господарських операцій та відображення бухгалтерському обліку чи звітності. Необхідним є сьогодні трактування професійного судження в вітчизняних законодавчих документів та нормативно-правових актів, а також безпосереднього регулювання даного питання. На сучасному етапі важливого значення набувають дослідження щодо особливостей застосування професійного

судження та визначення його меж в процесі формування облікової політики підприємства. Професійне судження бухгалтера - це застосування знань, навичок та досвіду в процесі прийняття рішень з метою забезпечення безперервної діяльності підприємства.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ. 2010. 640 с.
2. Засадний Б.А. Формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємств / Б.А. Засадний // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2016. URL:http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/31.pdf
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. Лозовицький С.П. Професійне судження як категорія сучасного обліку. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011/55.pdf
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7). Звіт про рух грошових. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 3) Об'єднання бізнесу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text
8. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-14. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/profesiynne-sudzhennya-buhgaltera-ta-yogo-misce-v-organizacii-obliku-na-silskogospodarskomu-pidpriemstvi.html>
10. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба // Видавництво «Карт Бланш». 2010. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/654/1/>
11. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник / В.Г. Швець. К.: Вид-во «Знання», 2004. 447 с.
12. Щирба М.Т. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві / М.Т. Щирба // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/138.pdf