

Отже, у сучасних економічних умовах, у зв'язку з розширенням світових господарських зв'язків, бажанням залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій, розширенням взаємовідносин економік країн, збільшенням рівня ризикованості у прийнятті рішень, необхідністю швидкої і точної обробки та подання облікової інформації, теорія й методологія бухгалтерського обліку потребує ефективної трансформації.

Тому, можна зробити висновок, що для розвитку і подальшого вдосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку необхідно поєднувати і систематизувати філософський, документальний, синтетичний та аналітичний підходи. На нашу думку, бажано було б більш приділити увагу розвитку аналітичного підходу, але у поєднанні облікової системи загалом. Всі вище розглянуті і удосконалені елементи методу бухгалтерського обліку повинні бути не окремим, самостійним елементом обліку, а розглядатися в системі.

Так, на етапі документування здійснюється оформлення й групування інформації по об'єктах обліку, підготовка даних для узагальнення у регістрах, журналах і формах звітності (Баланс і фінансова звітність) та контроль за інформацією. Відповідно, внутрішній контроль (включаючи проведення інвентаризації) забезпечує достовірність, порівняння показників даних бухгалтерського обліку і факти перевірки стану об'єктів обліку через опис, спостереження, експертизи, оцінку та ін. Такий контроль знову ж дає можливість внести більш достовірну інформацію до форм фінансової та інших видів звітності. Узагальнення результатів діяльності підприємства на пряму пов'язане з аналізом, точністю визначення оцінки об'єктів обліку та врахування витрат, понесених при виробництві, наданні послуг та здійсненні різних видів діяльності. Дана інформація систематизується і групується на рахунках бухгалтерського обліку в автоматичному режимі при комп'ютеризованому обліку. Шпак В. А. також зазначає, «що інваріантна модель математичної інтерпретації технології оброблення облікової інформації при будь-яких алгоритмах (формах обліку, комп'ютерних програмах) облікових процедур, яка базується лише на подвійному записі, не може відображати всі аспекти бухгалтерської системи і бути основою загального обґрунтування цілісного уявлення про закономірності та суттєві зв'язки облікової системи загалом. Але певний позитив у розвиток теорії, методології та практики бухгалтерського обліку вона вносить, і це насамперед стосується комп'ютеризації обліку [12, с. 82].

Тому, вивчення і аналіз теорії і методології бухгалтерського обліку завжди буде потребувати перегляду і вдосконалення та застосування нових поглядів на аспекти бухгалтерського обліку.

## **5.2. Професійне судження бухгалтера та його місце в системі управління підприємством**

© Васильєва В. Г.

*канд. екон. наук, доц.,*

*Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна*

Бухгалтерський облік є інформаційною основою для менеджменту в процесі управління усіх сфер діяльності підприємства. Бухгалтерія як один з найважливіших підрозділів підприємства, має власну субкультуру, яка включає норми і правила, що у значній мірі проявляється через професійне судження бухгалтера [8, с. 26].

Метою дослідження є оцінка факторів формування та впливу на професійне судження бухгалтера, визначення чинників, що впливають на професійне судження бухгалтера та сприяють підвищенню якості бухгалтерського обліку та звітності. Обґрунтування тісного зв'язку бухгалтерського обліку, як джерело інформації для прийняття управлінських рішень, з аудитом та аналізом.

Сучасна організація бухгалтерського обліку на підприємстві припускає, що в процесі виконання роботи бухгалтер повинен широко застосовувати професійне судження, на формування якого істотний вплив мають особисті, професійні якості бухгалтера.

Застосування професійного судження є досить новою проблемою, яку досліджували такі вчені, як Ф. Бутинець, С. Голов, О. Єфімов, Н. М. Коробова, В. С. Лень, В. Мервенецька [1; 2; 3; 6; 7; 8].

Разом з тим, новизна даного об'єкта дослідження потребує постановки та вирішення актуальних в обліковій практиці питань щодо професійної складової бухгалтерського обліку, підвищення професійного статусу вітчизняних бухгалтерів та формування вимог до професійної освіти бухгалтерів на якісно новому рівні, що відповідає міжнародним стандартам бухгалтерської освіти.

Поняття «судження» використовується в «Концептуальній основі фінансової звітності»: «Великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей. Концепції це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансових звітів. Як і для більшості цілей, бачення Концептуальною основою ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала» [5].

«Характер Міжнародних стандартів вимагає від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування» [п. 17, 11].

Встановлення ефективності процесу управління ризиками є судженням, яке ґрунтується на оцінці внутрішнього аудитора того, що: організаційні цілі сприяють та відповідають місії організації; суттєві ризики виявляються та оцінюються; обираються відповідні способи реагування на ризики.; відповідна інформація щодо ризиків збирається та своєчасно доводиться всім підрозділам організації, що дає змогу персоналу, керівництву та раді виконувати свої обов'язки. Для проведення даної оцінки функція внутрішнього аудиту може збирати інформацію під час проведення різних завдань. Комплексний аналіз результатів цих завдань надає розуміння процесів управління ризиками в організації та їх ефективності. Моніторинг процесів управління ризиками проводиться в рамках поточної діяльності та окремих оцінок [10].

Поділ системи бухгалтерського обліку є умовним, оскільки фінансовий, управлінський і податковий обліки... ведуться на підприємствах єдиним структурним підрозділом – бухгалтерською службою – та базується на одних і тих же первинних документах, а також лише в поєднанні формують повну й детальну інформацію про стан і результати діяльності підприємства та надають відомості, які можуть бути належним обґрунтуванням управлінського рішення. Отже, інформація формується в єдиному процесі бухгалтерського обліку [1, с. 27].

Бутинець Ф., відмічає, що бухгалтерський облік є єдиною інформаційною системою, яка використовується для управління... Єдина система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати інформацією процес управління для ефективного використання ресурсів і збереження власності... На підставі показників, які формуються в системі бухгалтерського обліку, повинні визначатися показники звітності для різних користувачів [1, с. 27].

Лень В. С. вважає, що бухгалтерський облік є важливим елементом економічної системи, без знання якого неможливе ефективне управління підприємством... Отримана з бухгалтерського обліку інформація аналізується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень. Крім того, бухгалтерська інформація забезпечує контроль за збереженням активів підприємства, за господарською діяльністю, у зв'язку з чим є важливим засобом зміцнення фінансового стану підприємства [7, с. 3].

Система управління підприємством в сучасних умовах потребує відповідального обліково-аналітичного забезпечення. При цьому, структура та зміст такого забезпечення значною мірою залежать від ступеня розвитку підприємства. Тому постановку і вдосконалення управлінського обліку, контролю та аналізу слід здійснювати з урахуванням стадії життєвого циклу підприємства [2, с. 2].

Бухгалтерська інформація є засобом для спілкування суб'єктів господарювання на різних етапах розвитку. Поради бухгалтера мають велике значення для учасників ділових відносин. Це зумовлено тим, що бухгалтерський облік є не лише засобом реєстрації фактів господарського життя, а й підґрунтям для прийняття управлінських рішень [1, с. 8].

«Законодавчі функції бухгалтера, як основа професійного судження», так вважає Єфімов О. [3].

Професійне судження – це мотивована думка компетентного фахівця, що відповідає методологічним правилам і вимогам бухгалтерського обліку щодо ситуації, якій характерна багатоваріантність відображення в звітності реально існуючих фактів господарської діяльності [8, с. 31].

Формулювати професійне судження має не лише головний бухгалтер підприємства, а й рядові співробітники бухгалтерії. При цьому бухгалтер повинен реалізувати своє професійне судження на основі застосування професійних знань та досвіду, що на пряму впливає на стан та результати діяльності підприємства, які відображаються в бухгалтерській звітності [8, с. 31].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства користувачам для прийняття управлінських рішень [14]. До принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [14] відноситься повне 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. При цьому інший принцип – принцип послідовності полягає у постійному застосуванні підприємством обраної облікової політики, зміна якої можлива лише у випадках, встановлених стандартами бухгалтерського обліку.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Вона затверджується наказом керівника підприємства, так, як відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

І хоча саме керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів, проте дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності усе ж входить в обов'язки головного бухгалтера. На нього ж покладається організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій.

Тобто з одного боку бухгалтер відповідає за дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, включаючи національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а з іншого боку на нього ж покладено обов'язок проконтролювати, щоб на рахунках бухгалтерського обліку були відображені усі господарські операції, незалежно від того, чи передбачені вони вказаними стандартами.

І цілком логічним є припущення, що якась операція, яку обов'язково треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, раптом виявиться такою, що не передбачена «бухгалтерськими стандартами» чи навіть обліковою політикою підприємства, а отже й не може бути дотримано єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку.

У цьому разі бухгалтер має зробити ту дію, яка не «запрограмована» в стандартах бухгалтерського обліку, і при застосуванні облікової політики він має зробити своє професійне судження про те, як саме вчинити, залишившись у межах облікової політики.

Відповідно п. 7 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» [9], 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. 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 слідувати 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, в 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;

– нейтральною, тобто вільною від упереджень та бажань як управлінського персоналу, так і споживачів бухгалтерської інформації;

– обачливою, тобто такою, яка передбачає та упереджує якомога більше ризиків;

– повною в усіх суттєвих аспектах.

Для того, щоб вказані вимоги вважалися такими, що дотримані, під час здійснення судження управлінський персонал має посилається на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:

а) спочатку вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;

б) а потім визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності.

Іншими словами, професійне судження бухгалтера у 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 та джерелах інформації, необхідної для вказаних висновків. Це досить важливо у разі виникнення конфлікту з контролюючим органом та виникнення потреби пояснити своє професійне судження судді, працівнику податкової служби... [3]. Тому джерелами, на які має спиратися бухгалтер під час здійснення судження, МСФЗ 8 [9] вказує:

– найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів;

– іншу професійну літературу 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.

Суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, у яких обов'язково документувати...застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також зберігати будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання... правових вимог [13].

Контролюючий орган сам порядок ведення бухгалтерського обліку цікавить лише в тому разі, коли він виявляє себе на тих чи інших показниках податкової звітності [3]. Так, відповідно до ст. 16 Податкового кодексу України (ПКУ) [12], одним із обов'язків платника податків є обов'язок подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Крім того, відповідно до ст. 44 ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [12].

А ст. 20 ПКУ до прав контролюючого органу відносить право проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [12].

Отже, професійні судження бухгалтера, які знайшли своє відображення у інформації фінансової звітності (а отже й певною мірою – податкової звітності), можуть вплинути на базу оподаткування тим чи іншим податком. У такому разі треба бути готовим довести правомірність професійного судження бухгалтера та його податкових наслідків [3]. А довести її можна посилаючись на «найостанніші положення органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів» та на «іншу професійну літературу 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» [5].

Це якщо доказувати в суді чи в процедурі адміністративного оскарження правомірність свого управлінського рішення у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності (з відповідними податковими наслідками), що ґрунтується на певному професійному судженні бухгалтера [3].

У ст. 4 ПКУ [12] серед принципів податкового законодавства зазначається презумпція правомірності рішень платника податку, яка полягає в тому, що «в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу», рішення платника податків вважається правомірним. Це означає, що доводити неправомірність рішення платника податків, яке може ґрунтуватися у тому числі й на професійному судженні бухгалтера, має саме контролюючий орган».

Коробова Н. М. відмічає, що «при виборі раціонального рішення слід, перш за все, виходити з умови забезпечення безперервності діяльності підприємства. Однак, незалежно від конкретного рішення в бухгалтерському обліку підприємства виникне невизначеність. Її поява пояснюється тим, що результати прийнятого рішення виявляться лише в майбутньому та відсутня впевненість в тому, що фактичні результати співпадуть з очікуваними. Невизначеність призводить до появи нових різновидів бухгалтерських ризиків, викликаних застосуванням професійного судження. Ці ризики необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку на підприємстві, формуванні його облікової політики і системи звітності» [6].

В ринковій економіці професія бухгалтера набула громадського значення. Це накладає особливу моральну відповідальність на представників цієї професії за суворе дотримання суспільних інтересів. Необхідність дотримання моральних норм визнано світовою професійною спільнотою бухгалтерів, і сьогодні дотримання етичних норм є невід'ємним атрибутом бухгалтерської професії [6].

Отже, при організації на підприємстві роботи, пов'язаної з процедурами формування і представлення фінансової звітності, необхідно приділяти увагу такому важливому питанню соціально-психологічних та професійних аспектів бухгалтерської професії, як використання професійного судження. Це, в свою чергу, вимагає формування у бухгалтера нового світогляду, докорінної перебудови його мислення. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві значна частина часу, як правило, приділяється технічним питанням обліку та оподаткування, і практично залишаються осторонь актуальні проблеми професійного рівня бухгалтерів та їх освітнього розвитку в процесі діяльності. Саме ці аспекти виступають базою для використання обґрунтованого професійного судження, спрямованого на формування ефективного інформаційного забезпечення діяльності підприємства [6].

Характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Саме тому відповідальність професійного бухгалтера полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в суспільних інтересах, професійний бухгалтер дотримується та виконує етичні вимоги Кодексу етики професійних бухгалтерів [4].

Кодекс етики професійних бухгалтерів складається з трьох частин. Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, що її професійні бухгалтери мають застосовувати з метою:

- а) ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів;
- б) оцінки значущості ідентифікованих загроз;
- в) застосування застережних заходів, якщо це необхідно, для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня.

Застережні заходи необхідні, коли професійний бухгалтер визначає, що загрози не відповідають рівневі, щодо якого розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час, ймовірніше за все, зробила б висновок, що дотримання фундаментальних принципів не ставиться під загрозу. При застосуванні цієї концептуальної основи професійний бухгалтер використовує професійне судження [4]. Частина Б та В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях. Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загроз дотриманню фундаментальних принципів. В них також описані ситуації, у яких застережні заходи не придатні до розгляду загроз, внаслідок чого слід уникати обставин або стосунків, які створюють ці загрози. Частина Б стосується професійних бухгалтерів-практиків. Частина В стосується професійних бухгалтерів у бізнесі.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватись таких фундаментальних принципів:

- а) чесність – бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках;
- б) об'єктивність – не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження;
- в) професійна компетентність та 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 і відповідно до застосованих технічних та професійних стандартів;
- г) конфіденційність – поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін;
- д) професійна поведінка – дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію [4].

Для держави, потенційних інвесторів, кредиторів, які використовують звітну інформацію для прийняття управлінських рішень, дотримання бухгалтером вищезазначених принципів означає мінімізацію ризиків кредитних та інвестиційних рішень.

Необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтера виникає у наступних випадках:

- присутні об'єкти обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх в бухгалтерському обліку;
- у нормативних документах містяться суперечливі норми, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;
- нормативні документи з бухгалтерського обліку, базовані на Міжнародних стандартах фінансової звітності передбачають наявність альтернативних варіантів обліку чи оцінки активів (зобов'язань);
- порядок формування та подання внутрішньої (управлінської) звітності носить рекомендаційний характер, тому бухгалтеру доводиться приймати рішення, орієнтуючись на очікувані інформаційні внутрішніх зацікавлених зовнішніх користувачів [6].

Отже, під професійним судженням у сфері бухгалтерського обліку розуміють погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності на розкриття правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. На формування професійного судження бухгалтера впливають суб'єктивні (особистісні характеристики фахівця, рівень кваліфікації, професійна етика) та об'єктивні фактори (облікова політика, методи, встановлені процедури та правила).