

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-23>**Мельничук І. І.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту,  
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2386-3365>

**Лопатовська О. О.**

викладач кафедри фінансів, обліку та аудиту,  
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

**Melnychuk Iryna, Lopatovska Oksana**  
Khmelnitskyi Cooperative Trade and Economic Institute

## ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

*Сучасний бухгалтер працює у надскладних умовах, що пов'язано зі стрімким розвитком сервісної економіки, який зумовлює формування нових і складних бізнес-процесів та операцій. Оскільки всі операції мають бути відображені у системі бухгалтерського обліку підприємства, виникає необхідність пошуку обґрунтованих методик, які дають змогу реалізувати це в межах чинного правового поля. Проте вітчизняне законодавство у сфері обліку та оподаткування все частіше зазнає змін, які не завжди є доречними та системними. У зв'язку із цим бухгалтер у своїй роботі стикається з проблемними питаннями, які потребують негайного вирішення, однак, прямо не регламентуються нормами законодавства. У таких умовах значно зростають роль та значення професійного судження бухгалтера, яке базується на отриманих знаннях, власних уміннях, навичках, досвіді та професійному чутті й є свого роду надбудовою професійних можливостей. Професійне судження є змінною характеристикою можливостей бухгалтера і вимагає постійного розвитку. Для цього варто дотримуватися певних принципів, які допоможуть сформувати той рівень професійного судження, що дасть змогу результативно вирішувати нестандартні виробничі ситуації та приносити додатковий дохід бухгалтеру.*

**Ключові слова:** професійне судження, бухгалтерський облік, аудит, знання, досвід, міжнародні стандарти.

## PROFESSIONAL JUDGMENT OF AN ACCOUNTANT UNDER UNCERTAINTY

*The modern accountant works in extremely difficult conditions, which is associated with the rapid development of the service economy, which leads to the formation of new and complex business processes and operations. Since all transactions must be reflected in the accounting system of the enterprise, there is a need to find sound methods that allow to implement it within the existing legal field. However, domestic legislation in the field of accounting and taxation is increasingly undergoing changes that are not always relevant and systematic. As a result, the accountant in his work is faced with problematic issues that need to be addressed immediately. However, the solution of such problems is not always directly regulated by law. In such conditions, the role and importance of professional judgment of the accountant, the content of which is disclosed in the article, increases significantly. It is determined that professional judgment is based on acquired knowledge, own skills, abilities, experience and professional sense, and is a kind of superstructure of professional opportunities. The cost of such a judgment depends on the result obtained on the basis of its application. Professional judgment is a variable characteristic of an accountant's capabilities and requires constant development. To do this, you should follow certain principles, which include consistency, argumentation, reliability, completeness, logic. Adherence to these principles will form the level of professional judgment that will provide an opportunity to effectively solve non-standard production situations and bring additional income to the accountant. In addition, we believe that the application of international accounting and reporting standards provides more opportunities for the development of accounting judgment. This is because international standards describe the basic principles that a particular entity must comply with. Domestic accounting regulations provide many alternatives by which objects can be recognized in accounting. Therefore, the development of professional judgment in the application of national provisions is primarily related to the justification of a specific alternative or scheme of application of methods of recognition, evaluation, accounting of individual objects.*

**Keywords:** professional judgment, accounting, audit, knowledge, experience, international standards.

**JEL classification:** M41, M42

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання вести бухгалтерський облік на підприємстві досить складно, що пояснюється частими змінами у законодавстві, неврегульованістю низки питань у частині обліку й оподаткування, новими підходами у формуванні та поданні різного роду звітності, посиленням перевірок контролюючих органів тощо. Зазначене вимагає від бухгалтера постійного оновлення своїх знань, удосконалення вмінь та навичок шляхом участі у семінарах, відслідковування законодавства та новинок у періодичній літературі фахового спрямування, звернення до порад колег на різних бухгалтер-

ських форумах та платформах. Як свідчить практика, не завжди те, що написано у законі чи іншому нормативному документі в частині обліку й оподаткування, варто сприймати буквально. Зазвичай кожна норма містить низку «підводних каменів», які можливо розпізнати, лише маючи власне професійне судження, значення якого в сучасних умовах лише зростає.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання професійного судження у бухгалтера та аудитора періодично висвітлюються вітчизняними науковцями та практиками. Лише за останні роки вони були розглянуті у роботах І.А. Юхименко-Назарук,

Н.В. Гуріної, А.М. Дойонко, О.Л. Шерстюк, Я.І. Устинової, І.М. Пожарицької, Н.С. Марушко, Т.О. Тарасової, Т.М. Сторожук та ін. Результати проведених науковцями досліджень підтверджують актуальність питання і водночас засвідчують необхідність подальших розробок у цій царині. Зокрема, уточнення потребують змістове наповнення категорії «професійне судження» та виділення тих базових засад, які дають змогу його сформувати на рівні, достатньому для прийняття відповідних бухгалтерських рішень за умов невизначеності щодо конкретної ситуації.

**Мета статті** полягає у характеристиці змісту професійного судження та обґрунтуванні його ролі і значення в умовах невизначеності.

**Виклад основного матеріалу.** Сьогодні про професійне судження зазвичай говорять, коли йдеться про проведення аудиту, оскільки саме аудитор під час проведення перевірки опирається на власні професійні знання, уміння, досвід, і, крім того, така вимога встановлена Міжнародним стандартом контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Детально про професійне судження для потреб аудиту розглянуто у статті О.Л. Шерстюк, де запропоновано модель виконання завдань аудиту фінансової інформації, яка дає змогу формалізувати процес аудиту як послідовність заходів, у результаті яких формуються професійні судження аудитора [8, с. 40]. У контексті аудиту науковець розглядає зміст професійного судження як сукупність суб'єктивного та об'єктивного складників, що формалізуються на трьох рівнях: судження (науковий, зовнішній), професійного судження (професійний, середній) та професійного судження аудитора (фаховий, внутрішній), що дало можливість визначити професійне судження аудитора як «думку аудитора, що ґрунтується на результатах виконання процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів, спрямованих на вирішення відповідних завдань» [8, с. 42].

Більш детально професійне судження аудитора досліджено І. Пожарицькою, яка розглянула його у гносеологічному, функціональному, нормативному та особистісному аспектах і запропонувала трактувати як процес застосування професійних компетентнісних характеристик під час вирішення завдань з аудиту в умовах невизначеності для формування думки щодо професійних питань [4, с. 137].

Що стосується бухгалтерського обліку, то варто передусім зауважити, що у чинній вітчизняній нормативно-правовій базі відсутнє поняття «професійне судження», проте його застосування є необхідним за регламентації облікових процедур та правил у контексті застосування міжнародних стандартів обліку і звітності. Розглядаючи зміст професійного судження для потреб обліку, Н.В. Гуріна та А.М. Дойонко трактують його як думку професійного бухгалтера щодо фактів господарського життя, яка ґрунтується не лише на розумових здібностях, інтуїції, знаннях чи професійному досвіді, а й на певних об'єктивних критеріях та джерелах інформації [1, с. 42].

Я. Устинова, вивчаючи професійне судження бухгалтера, визначає його як ментальну програму, яка фактично замикає на собі розвиток теорії, методології і практики бухгалтерського обліку, виступаючи у ролі його універсального координатора [7, с. 9].

Водночас Н.С. Марушко вважає, що професійне судження бухгалтера у сучасній вітчизняній практиці повинно сягнути міжнародного рівня, де думка професійного бухгалтера – це безцінне, безпристрасне, безкорисливе судження про факти господарської діяльності підприємства. Таким чином, автор розглядає професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства [3].

Із різних позицій розглядають професійне судження і В.С. Лень та В.А. Нехай [2]. Вони вбачають у ньому можливість:

1) виконання функцій і завдань бухгалтерського обліку (загальне визначення);

2) представлення достовірної і доречної для користувача інформації у фінансовій звітності (часткове визначення).

Окрім того, вчені пропонують закріпити зміст даного поняття у вітчизняній нормативній базі з бухгалтерського обліку.

На основі вищезазначеного вважаємо, що професійне судження є свого роду надбудовою, що формується на підставі раніше здобутих знань, умінь, навичок та поєднується з професійним відчуттям та досвідом, дає змогу результативно вирішувати професійні завдання на основі неординарних рішень. Цінність професійного судження має прямо пропорційну залежність від величини результату, отриманого від реалізації дій на підставі такого судження. 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.

Зауважимо, що в умовах розвитку теорії бухгалтерського обліку (класична, інституціональна, неоінституційна та ін.) змінюються вимоги до професійного судження, його види.

І.А. Юхименко-Назарук [9], вивчаючи професійне судження за неоінституційної теорії, сформувала його види в умовах існування нормативного регулювання бухгалтерського обліку та його відсутності. Зокрема, було виділено професійне судження, яке здійснюється за аналогією (коли відсутня нормативна база з ведення бухгалтерського обліку); судження, яке здійснюється на основі дотримання чітких правил; судження, яке базується на обмеженій процедурі (коли є встановлені правила, але існує певна альтернатива щодо їх застосування); судження, яке базується на змішаній процедурі (коли є встановлені правила, але існує формальний вибір щодо їх застосування). При цьому в основі будь-якого судження мають бути якість інформації, її корисність, що закладені в МСФЗ та їхній концептуальній основі.

Т.О. Тарасова характеризує професійне судження як аргументований висновок, висловлений в умовах невизначеності регулюючих правил за кваліфікації, класифікації та оцінки фактів господарського життя для цілей формування достовірної бухгалтерської звітності, заснованої на принципах обґрунтованості, своєчасності та достовірності подання з урахуванням індивідуальних особливостей суб'єкта господарювання, з метою задоволення інформацій-



Рис. 1. Принципи, що мають лежати в основі формування професійного судження бухгалтера

Джерело: авторська розробка

них потреб користувачів для прийняття зважених економічних рішень [6, с. 267]. Вона запропонувала методику оцінки професійного судження фахівця з обліку, що передбачає визначення кількісних і якісних критеріїв їх професійної придатності на основі визначення їхнього рангу пріоритетності досвідченими у бухгалтерській справі експертами. До таких критеріїв було віднесено: суттєвість впливу виявлених помилок на показники фінансової звітності, кількість вирішених суперечностей із контролюючими органами, кількість отриманих задовільних аудиторських висновків, суму задоволених судових позовів за невиконання умов господарсько-договірних відносин, якість професійної освіти, наявність підвищення кваліфікації бухгалтерів, членство у професійних спілках, практичний досвід роботи за фахом, практичний досвід роботи у галузі, розроблення облікової політики, складання фінансової звітності, притягнення до відповідальності.

Недосконалість вітчизняної правової бази у сфері обліку, оподаткування, права дає підстави стверджувати про необхідність формування якісного професійного судження. Т.М. Сторожук [5, с. 198] розглядає два способи його формування: власними силами та із залученням спеціалістів чи спеціальних організацій зі сторони.

Сформуванню достатнього професійного судження можливо, дотримуючись низки принципів (рис. 1).

Існування неординарних ситуацій, наявність нових об'єктів обліку, бажання власників будь-якою ціною максимізувати фінансовий результат вимагають від бухгалтера власного професійного судження та його постійного розвитку. Уважаємо, що застосу-

вання міжнародних стандартів обліку та звітності й зарубіжних методик та практик сприяє розвитку професійного судження, оскільки вітчизняні стандарти обліку містять низку прописаних альтернатив визнання, оцінки об'єктів, що значно обмежує можливість бухгалтера у застосуванні власного професійного судження.

Дотримання представлених на рисунку принципів дасть змогу сформуванню достатнього професійного судження, яке необхідне для вирішення нестандартних ситуацій, обґрунтування найбільш виграних із погляду результативності варіантів розвитку подій у частині обліку та оподаткування.

**Висновки.** Отже, професійне судження у роботі бухгалтера сьогодні є однією з ключових потреб, зважаючи на складність здійснюваних бізнес-процесів та появу нових об'єктів обліку. Його необхідність підтверджується частими змінами законодавства у сфері обліку й оподаткування, які не завжди є доречними та системними. Проте професійне судження не є сталою характеристикою можливостей бухгалтера, а тому вимагає постійного розвитку. Для формування достатнього професійного судження у роботі запропоновано та обґрунтовано низку принципів, дотримання яких в умовах сьогодення є вкрай необхідним, оскільки практика ведення бухгалтерського обліку засвідчує, що досить часто спостерігається нівелювання базових принципів та умов його ведення у зв'язку з браком часу на формування якісного первинного забезпечення усіх облікових процесів.

Перспектива подальших досліджень убачається у розвитку своєрідного механізму формування професійного судження бухгалтера в умовах невизначеності.

**Список використаних джерел:**

1. Гуріна Н.В., Дойонко А.М. Застосування професійного судження бухгалтера в умовах ринкової економіки: вітчизняний та міжнародний досвід. *Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2019. Вип. 3. С. 40–47.
2. Лень В.С., Нехай В.А. Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст. *Облік і фінанси*. 2016. № 3. С. 21–30.
3. Марушко Н.С. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна*. 2014. № 2. С. 319–330.
4. Пожарицька І.М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 14. № 1. С. 134–139.
5. Сторожук Т.М. Способи та проблеми формування професійного судження бухгалтера. *Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2017. Вип. 1. С. 195–200.
6. Тарасова Т.О. Професійне судження бухгалтера як основа інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1(36). С. 260–280.
7. Устинова Я.І. Концепція професійного судження бухгалтера в теорії, методології і практиці. *Учет. Аналіз. Аудит*. 2018. Т. 5. № 2. С. 6–13.
8. Шерстюк О.Л. Професійне судження у виконанні завдань аудиту фінансової інформації. *European cooperation*. 2016. № 5(12). С. 35–44.
9. Юхименко-Назарук І.А. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. Вип. 21. Ч. 1. С. 185–188.

**References:**

1. Hurina N.V., Doionko A.M. (2019) Zastosuvannya profesiinoho sudzhennia bukhhaltera v umovakh rynkovoї ekonomiky: vitchyzniani ta mizhnarodnyi dosvid [Application of professional judgment of an accountant in a market economy: domestic and international experience]. *Ekonomichniy visnyk. Seriya: finansy, oblik, opodatkuвання*, vol. 3, pp. 40–47.
2. Len V.S., Nekhai V.A. (2016) Profesiine sudzhennia bukhhaltera: vyznachennia poniattia ta zmist [Professional judgment of the accountant: definition and content]. *Oblik i finansy*, no. 3, pp. 21–30.
3. Marushko N.S. (2014) Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak instrument zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstva [Professional judgment of the accountant as a tool to ensure the economic security of the enterprise]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav. Seriya ekonomichna*, no. 2, pp. 319–330.
4. Pozharytska I.M. (2013) Profesiine sudzhennia audytora: hnoseolohichniy aspekt [Professional judgment of the auditor: epistemological aspect]. *Ekonomichniy analiz*, tom 14, no. 1, pp. 134–139.
5. Storozhuk T.M. (2017) Sposoby ta problemy formuvannia profesiinoho sudzhennia bukhhaltera [Methods and problems of forming a professional judgment of an accountant]. *Ekonomichniy visnyk. Seriya: finansy, oblik, opodatkuвання*, vol. 1, pp. 195–200.
6. Tarasova T.O. (2017) Profesiine sudzhennia bukhhaltera yak osnova innovatsiinoho rozvytku systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia [Professional judgment of an accountant as a basis for innovative development of the system of accounting and analytical management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1(36), pp. 260–280.
7. Ustynova Ya.Y. (2018) Kontseptsiya professyonalnoho sudzhennia bukhhaltera v teoryi, metodolohiyi y praktyke [The concept of professional judgment of an accountant in theory, methodology and practice]. *Uchet. Analiz. Audyty*, tom 5, no. 2, pp. 6–13.
8. Sherstiuk O.L. (2016) Profesiine sudzhennia u vykonanni zavdan audytu finansovoi informatsii [Professional judgment in performing financial information audit tasks]. *European cooperation*, vol. 5(12), pp. 35–44.
9. Iukhymenko-Nazaruk I.A. (2016) Instytutsiini zasady zdiisnennia profesiinoho sudzhennia v bukhhalterskomu obliku [Institutional principles of professional judgment in accounting]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 21, chastyna 1, pp. 185–188.