

В.С. ЛЕНЬ

(Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна)

В.А. НЕХАЙ

(Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна)

Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст

Стаття присвячена обґрунтуванню змісту поняття «професійне судження бухгалтера», його структури і сфери застосування. Здійснено аналіз наукових підходів до визначення поняття «професійне судження бухгалтера» і запропоновано його авторське визначення. Обґрунтовано, що «професійне судження бухгалтера» варто розглядати з двох точок зору: виконання функцій і завдань бухгалтерського обліку (загальне визначення); складання достовірної й доречної для користувачів інформації у фінансовій звітності (спеціальне визначення). У загальному розумінні професійне судження бухгалтера – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті менеджменту, стандартів бухгалтерського обліку, оподаткування, управлінського обліку й професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень спрямованих на виконання завдань бухгалтерського обліку. Для цілей складання фінансової звітності під професійним судженням бухгалтера варто розуміти застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів бухгалтерського обліку й професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень, спрямованих на надання достовірної й доречної для користувачів інформації у фінансовій звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, професійне судження бухгалтера, визначення поняття, нормативно-правове регулювання, структура професійного судження бухгалтера.

В.С. ЛЕНЬ

(Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина)

В.А. НЕХАЙ

(Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина)

Профессиональное суждение бухгалтера: определение понятия и содержание

Статья посвящена обоснованию содержания понятия «профессиональное суждение бухгалтера», его структуры и сферы применения. Осуществлен анализ научных подходов к определению понятия «профессиональное суждение бухгалтера» и предложено его авторское определение. Обосновано, что «профессиональное суждение бухгалтера» следует рассматривать с двух точек зрения: выполнения функций и задач бухгалтерского учета (общее определение); составления достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности (частное определение). В общем понимании профессиональное суждение бухгалтера – это применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте менеджмента, стандартов бухгалтерского учета, налогообложения, управленческого учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений направленных на выполнение задач бухгалтерского учета. Для целей составления финансовой отчетности под профессиональным суждением бухгалтера следует понимать применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на представление достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, профессиональное суждение бухгалтера, определение понятия, нормативно-правовое регулирование, структура профессионального суждения бухгалтера.

Accountant Professional Judgment: Definition of Concepts and Content

The article is devoted to the substantiation of what constitutes "professional judgment of accountant", its structure and scope. The analysis of scientific approaches to the definition of "professional judgment of accountant" was made and its author's definition was offered. It was justified that "professional judgment of accountant" should be viewed from two perspectives: performing of functions and tasks of accounting (general definition); compilation of accurate and relevant information for users in financial statements (special definition). In the general sense the professional judgment of accountant is the use of necessary skills, knowledge and experience in the context of management, accounting standards, taxation, management accounting and professional ethics in taking of reasonable decisions aimed at implementation of accounting tasks. For the purposes of financial statements preparation under the professional judgment of accountant should be understood the application of the necessary skills, knowledge and experience in the context of accounting standards and professional ethics in taking of reasonable decisions aimed at delivery of accurate and relevant information for users in financial statements.

Keywords: *accounting, professional judgment of accountant, definition of concepts, legal regulation, structure of the professional judgment of accountant.*

Постановка проблеми. Несмотря на развитый глоссарий терминов Национальных (НП(С)БУ) и международных (МСФО) стандартов бухгалтерского учета и законодательства по стандартизации и регламентации бухгалтерского учета, ряд понятий остаются не определенными, в том числе понятие «профессиональное бухгалтерское суждение». Не достигнуто единого подхода относительно сущности и содержания учетной категории «профессиональное суждение бухгалтера» и среди научного сообщества. Вместе с тем значительная часть проверяющих (да и самих бухгалтеров) считают, что бухгалтер не должен иметь свое суждение. Они требуют, чтобы Минфин, как орган исполнительной власти, давал четкие инструкции, как действовать в каждом конкретном случае: применение первичных документов и регистров; четкой корреспонденции счетов; методов оценки активов и обязательств; формирование налоговых деклараций и др. Тем не менее, бухгалтера вынуждены применять профессиональное суждение при выборе альтернатив, предусмотренных стандартами бухгалтерского учета, а также в случаях ими не предусмотренных, поскольку нормативное регулирование не способно учесть множества вариативных ситуаций хозяйственной деятельности, что свидетельствует о необходимости выработки единой трактовки понятия «профессиональное суждение бухгалтера» профессиональным сообществом и ее нормативном закреплении.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросы, связанные с профессиональным суждением, исследовали многие отечественные и зарубежные ученые, в частности Н.И. Бондар, Н.В. Генералова, С.Ф. Голов, В.Н. Жук, О.В. Казанникова, Г.Г. Кирейцев, С.А. Николаева, В.М. Метелица, О.М. Петрук, О.А. Пятов, И.А. Слободняк,

Я.В. Соколов, Т.М. Сторожук, Т.О. Терентьева, Л.З. Шнейдман. Этими и другими авторами доказана важность и необходимость применения профессионального суждения в современных условиях хозяйствования, исследованы отдельные аспекты процесса суждения, рядом авторов приведены собственные определения этого понятия.

Вопросы профессионального суждения бухгалтера рассматриваются преимущественно к отдельным статьям учета, а исследованию понятия «профессиональное суждение бухгалтера», его структуре и направлениям уделено недостаточно внимания.

Цель работы – обосновать содержание понятия «профессиональное бухгалтерское суждение», его структуру и сферу применения.

Изложение основного материала. Познавая предметы, процессы и явления окружающего мира, выделяя в них похожие и отличительные признаки, мы высказываем свою мысль относительно восприятия и понимания реальной действительности. Наше суждение основывается на нашем мировоззрении, всех тех знаниях и практических навыках, которые являются нашим «тезаурусом». Суждение, в широком понимании, это форма мышления, в которой средствами утверждения или возражения раскрываются связи между предметами и их признаками, взаимосвязи или отношения между процессами (явлениями) и факторами, которые влияют на их поведение. Суждение выражает наше понимание о наличии или отсутствии у предметов, явлений или процессов определенных признаков, свойств и взаимосвязей. С помощью суждений мы охватываем реальную действительность в разнообразнейших ее проявлениях.

Бухгалтерський облік

Таким образом, суждение следует рассматривать как форму мышления, которая отражает отношение между объемами наших знаний и общечеловеческими понятиями (профессиональными понятиями) – совместимы они или нет, а если совместимы, то в какой форме совместимости находятся – в отношении тождественности, перекрестности или подчинения. В случае адекватного отражения объективной реальности суждения есть истинными, если нет – ошибочными. Проверкой истинности содержания суждений занимаются соответствующие науки, к

предметной сфере которых принадлежат процессы и явления того или другого суждения.

Определили возможности применения бухгалтерами профессионального суждения и признали необходимость разработки положений профессиональной этики и поведения бухгалтеров положительные теории бухгалтерского учета [15, с. 9].

На необходимость применения профессионального суждения бухгалтера указывается в отдельных документах международного характера (табл. 1).

Таблица 1

Упоминания о бухгалтерском суждении в нормативных документах

Нормативный документ	Текст упоминания	Пункт, подпункт (параграф)
1	2	3
Кодекс этики профессиональных бухгалтеров [9]	Независимо от своих услуг и функций, профессиональным бухгалтерам следует защищать порядочность своих профессиональных услуг и сохранять объективность в своих суждениях .	1.2
	Профессиональные бухгалтеры не должны принимать или предлагать подарки или развлечения, которые вероятно могли бы осознаться как такие, что осуществляют значительное и ненадлежащее влияние на их профессиональное суждение или на профессиональное суждение лиц, с которыми они ведут дела.	1.3 (д)
	<i>Если профессиональный бухгалтер определил, что конфиденциальную информацию можно сделать достоянием гласности, тогда ему следует рассмотреть следующие факторы:</i> известны ли и обоснованы соответствующие факты, в той мере, в которой это возможно; если существуют необоснованные факты или утверждения, следует использовать профессиональное суждение для того, чтобы определить тип раскрытия информации, который следует осуществлять (если его вообще следует осуществлять).	4.9
	В случае запроса о высказывании мнения профессионального бухгалтера, который не является настоящим бухгалтером, относительно применения стандартов или принципов бухгалтерского учета, аудита, отчетности или других стандартов или принципов к конкретным обстоятельствам или операциям, профессиональный бухгалтер должен сознавать возможность того, что такое мнение создает ненадлежащее давление на суждение и объективность бухгалтера.	13.14
	Профессиональному бухгалтеру, в частности тому, который руководит другими бухгалтерами, следует придавать надлежащее значение необходимости того, чтобы они формировали и сохраняли собственные суждения по спорным бухгалтерским вопросам, а также профессионально подходить к расхождению в мнениях.	Раздел 16
МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [19]	Организация должна раскрыть – в кратком обзоре значимых положений учетной политики или в составе других примечаний – информацию о суждениях , помимо тех, что связаны с расчетными оценками (см. пункт 125), которые были сформированы руководством в процессе применения учетной политики этой организации и оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.	П. 122
	В процессе применения учетной политики организации руководство формирует различные суждения , помимо тех, что связаны с расчетными оценками, которые могут в значительной мере влиять на суммы, признаваемые в финансовой отчетности. Например, руководство формирует суждения при решении следующих вопросов: (а) относить ли финансовые активы к инвестициям, удерживаемым до погашения; (б) в какой момент времени практически все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовые активы и активы в рамках аренды, передаются другим организациям; и (с) представляют ли собой определенные операции продажи товаров по существу соглашения о финансировании и, следовательно, не приводят ли к возникновению выручки.	П. 123

1	2	3
МСФО ГС 1 «Представление финансовой отчетности» [17]	В случае отсутствия конкретного Международного стандарта бухгалтерского учета для государственного сектора, управленческий персонал применяет свое суждение , разрабатывая учетную политику, которая дает пользователям финансовых отчетов субъекта хозяйствования наиболее полезную информацию. Во время суждения управленческий персонал принимает во внимание: а) требования и рекомендации Международных стандартов бухгалтерского учета для государственного сектора, которые касаются подобных или связанных вопросов; б) определение, критерии признания и оценки для активов, обязательств, дохода и затрат, приведенные в других публикациях Комитета государственного сектора Международной федерации бухгалтеров; в) публикации других органов, которые устанавливают стандарты, и практику, принятую в частном или государственном секторе в том и лишь в том объеме, в котором они отвечают пункту а) этого параграфа. Например, публикации Комитета по Международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБО), включая «Концептуальную основу составления и представление финансовых отчетов», Международные стандарты бухгалтерского учета и толкования, опубликованные Постоянным комитетом КМСБО из толкований.	П. 42
МСБО 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки» [18]	В отсутствие конкретного МСФО (IFRS), применимых к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая (а) уместна для пользователей при принятии экономических решений; и (б) надежна в том, что финансовая отчетность: (i) достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия; (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму; (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости; (iv) является консервативной; и (v) является полной во всех существенных отношениях.	П. 10
	При вынесении суждения , описанного в пункте 10, руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке: (а) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; (б) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в Концепции.	П. 11
	При вынесении суждения , описанного в пункте 10, руководство может также рассматривать самые последние нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат источникам в пункте 11.	П. 12

Источник: систематизировано авторами.

Из приведенных в таблице 1 упоминаний можно сделать вывод, что в МСФО профессиональное суждение бухгалтера рассматривается в аспекте учетной политики и представления финансовой отчетности, а в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров – выходит за эти рамки, включая в частности вопросы межличностных отношений в профессиональной среде.

Однако ни в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, НП(С)БУ и МСФО определение понятия «профессиональное суждение бухгалтера» не приводится. В МСФО фиксируются лишь области его применения, а в НП(С)БУ это понятие вообще не упоминается, но необходимость профессионального бухгалтерского суждения исходит из необходимости

выбора альтернатив, предусмотренных в НП(С)БУ, а также принятия решений в случаях не раскрытых в них или иной национальной нормативной базе, а также в случаях наличия в нормативной базе противоречий и неоднозначностей.

Определение понятия «профессиональное суждение бухгалтера» отдельными исследователями приведено в таблице 2.

Данные, приведенные в таблице 2, свидетельствуют об отсутствии единого подхода ученых к определению понятия «профессиональное суждение бухгалтера». Разные авторы его определяют как: мнения [20; 24; 27; 21; 2; 1; 25; 7]; возможность высказывать свое мнение [23]; взвешенное решение [1]; совокупность формальных и

Бухгалтерський облік

неформальных правил [28]; точку зрения бухгалтера [5]; вывод [27]; способность принимать решения [20]; средство учетной политики [6]; инструмент регулирования бухгалтерского учета [14]; идентификация бухгалтером фактов хозяйственной

жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний в условиях неопределенности [3]; результат мышления бухгалтера [22]; суждение, высказанное в условиях неопределенности [4] и др.

Таблица 2

Определение понятия «профессиональное суждение бухгалтера» отдельными исследователями

Автор	Трактование понятия
1	2
С.А. Николаева, 2000 [20]	Профессиональное суждение представляет собой обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.
Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева, 2001 [24]	Профессиональное суждение бухгалтера – это мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.
Л.З. Шнейдман, 2004 [27]	Профессиональное суждение – это «мнение, вывод, что является основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов».
П.Е. Житний, 2005 [6]	Средство создания качественной учетной политики, способной реагировать на нестандартные внешние и внутренние ситуации, которые возникают при функционировании производственной системы.
Н.В. Генералова, 2005 [3]	В широком смысле профессиональное суждение состоит в идентификация бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни; в узком – в идентификации фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний, в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями.
М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина, 2006 [14]	Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации.
А.В. Рабошук, 2006 [22]	Профессиональное суждение является результатом мышления бухгалтера, которое позволяет в условиях неопределенности принимать решения относительно выбора адекватного способа отображения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете.
Е.В. Казанникова, 2007 [8]	Профессиональное суждение – это суждение, выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации, которая будет полезна и понятна пользователям отчетности.
М.С. Пушкар, М.Т. Щирба, 2009 [21]	Мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером (управленческим персоналом) в учетной политике предприятия о механизме отображения хозяйственных фактов (операций) в системе учета и отчетности с целью снятия или уменьшения уровня неопределенности при принятии пользователями учетной информации обоснованных решений.
И.В. Евстратова, 2011 [5]	Точка зрения бухгалтера, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно.
Н.М. Коробова, 2011 [10]	Понятие «профессиональное суждение бухгалтера» представляет собой обоснованную, подтвержденную соответствующими нормами законодательства мысль бухгалтера, которая является основанием для принятия решения относительно порядка отображения в учете хозяйственных операций в условиях его многовариантности.
Н.В. Генералова, 2012 [2]	Под профессиональным суждением следует понимать добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.
Т.А. Бондар, 2012 [1]	Профессиональное суждение – это взвешенное решение профессионального бухгалтера относительно достоверного отображения фактов и явлений хозяйственной деятельности в отчетности на основе применения необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики.
Е.А. Смирнова, 2012 [23]	Профессиональное суждение бухгалтера представляет собой возможность высказывать свое мнение и, опираясь на него, принимать решение по отражению отдельных операций и событий, а далее отчетности, руководствуясь своим опытом и конкретными знаниями.
Т.М. Сторожук, 2013 [25]	Личное, независимое, компетентное, обоснованное мнение, добросовестно высказанное бухгалтером относительно отображения фактов хозяйственной жизни в системе учета и отчетности, которое базируется на принципах ведения учета и составление отчетности и не нарушает законодательства для обеспечения информацией пользователей.

1	2
И.В. Жураковская, 2013 [7]	Профессиональное суждение бухгалтера – мнение профессионального бухгалтера (управленческого персонала), высказанное в учетной политике предприятия о механизме отображения хозяйственных фактов (операций) в бухгалтерском учете и отчетности из доступных альтернатив.
И.А. Юхименко-Назарук, 2014 [28]	Профессиональное суждение бухгалтера, исходя из положений институциональной теории бухгалтерского учета, является отдельным учетным субинститутом – совокупностью формальных (учетных принципов и качественных характеристик финансовой отчетности) и неформальных правил (морально-этических ценностей бухгалтера), а также соответствующих им механизмов обеспечения соблюдения данных правил.
А.Р. Губайдуллина, 2014 [4]	Профессиональное суждение можно охарактеризовать как обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной бухгалтерской отчетности, основанное на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта.

Источник: систематизировано авторами.

Отдельные авторы [6; 7] в определениях указывают на то, что профессиональное суждение бухгалтера реализуется в учетной политике предприятия, что согласуется с требованиями МСБО 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки». В параграфе 10 этого стандарта указано, что «в отсутствие конкретного МСФО (IFRS), применимых к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации...». Ряд авторов в определении понятия указывают на то, что «профессиональное суждение бухгалтера» применяется в условиях неопределенности [27; 22; 21; 2; 4].

Безусловно, все приведенные определения профессионального суждения бухгалтера в определенной мере характеризуют его отдельные стороны, однако в целом не отражают его сущности в полной мере.

Имеются расхождения в мнениях авторов и о целях «профессионального суждения бухгалтера». А.Р. Губайдулина и Е.В. Казанникова в своих определениях понятия указывают на цель – формирование достоверной бухгалтерской отчетности [4; 8]. А.В. Рабошук [22] определяет цель как выбор адекватного способа отображения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете. М.С. Пушкар и М.Т. Щирба [21] в своем определении целью профессионального бухгалтерского суждения считают снятие или уменьшение уровня неопределенности при принятии пользователями учетной информации обоснованных решений.

Следует отметить, что в соответствии с МСФО 8 (параграф 10) конечной целью профессионального суждения бухгалтера является формирование в финансовой отчетности информации, отвечающей перечисленным в этом стандарте требованиям.

В Кодексе этики профессиональных бухгалтеров и в МСФО рассматриваются вопросы формирования, использования и вынесения суждения. Использовать профессиональное бухгалтерское суждение необходимо при разработке и применении учетной

политики, а также для того, чтобы определить тип раскрытия информации, который следует осуществлять (если его вообще следует осуществлять). То есть, вынесение суждения связано с его основательным обоснованием. Таким образом, результат профессионального суждения бухгалтера раскрывается в его учетной политике и раскрытии информации в финансовой отчетности.

В международных стандартах бухгалтерского учета [17; 18; 19] четко определены источники, использование которых необходимо во время суждения, а именно:

- Международные стандарты бухгалтерского учета;

- определения, критерии признания и оценки для активов, обязательств, дохода и затрат, приведенные в других публикациях Комитета государственного сектора Международной федерации бухгалтеров;

- публикации Комитета по Международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБО), включая «Концептуальную основу составления и представление финансовых отчетов», Международные стандарты бухгалтерского учета и толкования, опубликованные Постоянным комитетом КМСБО.

- действующие на текущий момент нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую информационную базу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат источникам.

Итак, профессиональное суждение бухгалтера базируется на институциональных основах деятельности субъектов хозяйствования, которые включают документы КМСБО, общегосударственную нормативную базу и внутренние регламентирующие документы. Общегосударственная нормативная база включает перечень законов, которыми регламентируется хозяйственная деятельность, а также нормативные и методические документы по ведению бухгалтерского учета и налогообложению.

Бухгалтерський облік

Большинство исследователей утверждает, что профессиональное бухгалтерское суждение ограничивается учетной политикой предприятия. На наш взгляд профессиональное суждение бухгалтера реализуется не только через учетную политику предприятия. Мы считаем, что оно реализуется через политику бухгалтерского учета, которая включает не только учетную, а и другие политики (организации учета, управленческого учета, налоговую и др.) [12; 13].

Направления профессионального суждения связаны с функциями (учетная, аналитическая, контрольная) и задачами бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет должен решать 3 основные задачи: формирование полной, достоверной и

непредубежденной информации обо всех процессах, которые происходят на предприятии, и результаты деятельности, в том числе необходимой для финансовой, налоговой и другой отчетности (информационная функция); обеспечение сохранения имущества предприятия (контрольная функция); своевременное предупреждение (выявление) отрицательных ситуаций, выявление внутрихозяйственных резервов для достижения положительных финансовых результатов и обеспечение финансовой устойчивости (аналитическая функция) [11].

В обобщенном плане направления профессионального бухгалтерского суждения приведены на рис. 1.

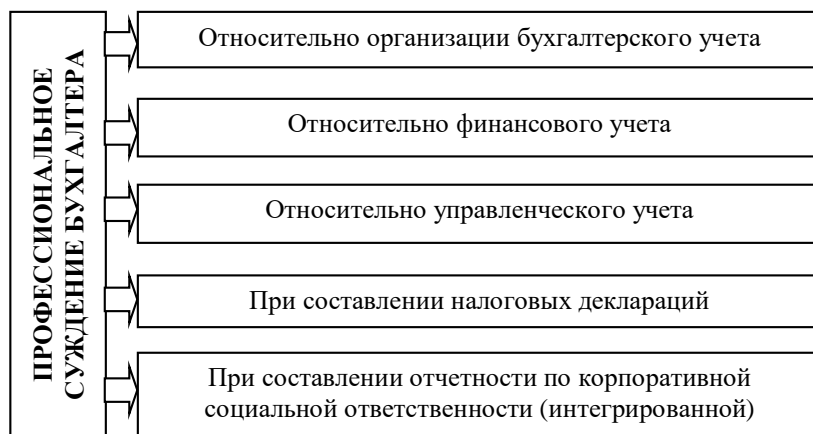


Рис. 1. Основные направления профессионального суждения бухгалтера

Источник: собственные исследования авторов.

В Международном стандарте аудита 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита соответственно Международным стандартам аудита» приведено определение понятия «профессиональное суждение аудитора». В этом стандарте под профессиональным суждением (*Professional judgment*) понимается применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений относительно плана действий, которые приемлемы по обстоятельствам задачи по аудиту [16].

Исходя из изложенного, можно предложить общее определение профессионального суждения бухгалтера как применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте менеджмента, стандартов бухгалтерского учета, налогообложения, управленческого учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений направленных на выполнение задач бухгалтерского учета.

По аналогии с определением профессионального суждения аудитора, профессиональное суждение бухгалтера для целей составления финансовой отчетности – применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на

составление достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности.

В результате суждения решаются проблемы выбора альтернатив, а также проблемы не определенные нормативными документами по бухгалтерскому учету, или решение которых изложено довольно противоречиво (неопределенность). Конечный этап бухгалтерского суждения – бухгалтерское решение, которое реализуется через достоверное отображение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности предприятия. Таким образом, результатом суждения является принятое бухгалтером решение.

А.А. Шапошников и Т.В. Сеницина считают, что профессиональное суждение бухгалтера оформляется как система документов, включаемых в учетную политику организации [26]. Мы также считаем, что суждение будет иметь юридический характер, если его результат будет оформлен бухгалтерским документом. Таким основным документом является распорядительный документ субъекта хозяйствования или субъекта бухгалтерского учета в государственном секторе [12; 13], который можно озаглавить «Политика бухгалтерского учета... (наименование субъекта бухгалтерского учета)». Но в этом документе раскрываются лишь предыдущие суждения профессионального бухгалтера.

Реализуются они через составление первичных бухгалтерских документов (бухгалтерских справок, справок расчетов) и отчетности.

Выводы. На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что категорию «профессиональное суждение бухгалтера» следует рассматривать с двух точек зрения: выполнения функций и задач бухгалтерского учета (общее определение); составления достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности (частное определение).

В общем понимании профессиональное суждение бухгалтера – это применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте менеджмента, стандартов бухгалтерского учета, налогообложения, управленческого учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на выполнение задач бухгалтерского учета.

Для целей составления финансовой отчетности под профессиональным суждением бухгалтера следует понимать применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на представление достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности.

Считаем также целесообразным включить определение «профессиональное суждение бухгалтера» в нормативную базу Украины. Такое определение может быть включено как в Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» так и в НП(С)БО 1 «Общие требования к финансовой отчетности».

4 Список використаних джерел

1. *Бондар, Т. А.* Професійне судження в контексті облікової політики підприємства [Текст] / Т. А. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф. ; 6-7 груд. 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 207-209.

2. *Генералова, Н. В.* Професіональне суждение бухгалтера как источник вариативности интерпретации учетной информации [Текст] / Н. В. Генералова // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф. ; 6-7 груд. 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 149-151.

3. *Генералова, Н. В.* Професіональне суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО [Текст] / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54–61.

4. *Губайдуллина, А. Р.* Професіональне суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / А. Р. Губайдуллина. – Нижний Новгород: Казанский

(Приволжский) федеральный университет. – 2014. – 24 с.

5. *Евстратова, И. В.* Професіональне суждение бухгалтера: что это? [Текст] / И. В. Евстратова // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102-104.

6. *Житний, П.* Принципи формування облікової політики [Текст] / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.

7. *Жураковська, І. В.* Етика для штатних професійних бухгалтерів [Електронний ресурс] / І. В. Жураковська. – Режим доступу: <http://elib.lutsk-ntu.com.ua/book/fof/oa/2013/13-01/page9.html>

8. *Казанникова, Е. В.* Професіональне суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета : автореф. дис. канд. экон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. В. Казанникова. – СПб. : 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-v-usloviyah-standartizatsii-ucheta#ixzz48QpsS3Vk>

9. *Кодекс етики професійних бухгалтерів* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>

10. *Коробова, Н. М.* Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н. М. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 10. – С. 35-40.

11. *Лень, В. С.* Задачі бухгалтерського обліку: визначення та обґрунтування [Текст] / В. С. Лень // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : «Економічні науки». – 2013. – № 3, випуск 3. – С. 47-52.

12. *Лень, В. С.* Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст [Текст] / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : зб. наук. праць. – Донецьк : ДДУУ, 2012. – Вип. 232, т. XIII. – С. 206-215.

13. *Лень, В. С.* Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура [Текст] / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4(76). – С. 289-301.

14. *Лианский, М. Е.* Професіональне суждение и бухгалтерская отчетность организации [Текст] / М. Е. Лианский, Е. В. Лимошина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 71-72.

15. *Метелиця, В. М.* Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора экон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / В. М. Метелиця. – Київ : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2016. – 38 с.

16. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Видання 2014 року. Частина 1. –

Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. – 985 с.

17. *МСБОДС 1* «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>

18. *МСФО (IAS) 8* «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/

19. *МСФО 1* «Представление финансовой отчетности» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/

20. Николаева, С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета [Текст] / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50-55.

21. Пушкар, М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст]: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.

22. Рабошук, А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. В. Рабошук. – Київ : Державна академія статистики, обліку та аудиту держкомстату України – 2006.

23. Смирнова, Е. А. Профессиональное суждение бухгалтера: понятие, сущность и содержание [Текст] / Е. А. Смирнова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 10. – С. 291-294.

24. Соколов, Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века [Текст] / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53-57.

25. Сторожук, Т. М. Щодо професійного судження бухгалтера [Текст] / Т. М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації: зб. наук. праць. – 2013. – С. 253-263.

26. Шапошников, А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите [Електронний ресурс] / А. А. Шапошников, Т. В. Синицина // Аудиторские ведомости, 2006. – № 4. – Режим доступу : <https://www.lawmix.ru/bux/88812/>

27. Шнейдман, Л. З. Учетная политика предприятия [Текст] / Л. З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 168 с.

28. Юхименко-Назарук, І. А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект [Текст] / І. А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 2(29). – С. 195-205.

4 References

1. Bondar, T. A. (2012). Profesiine sudzhennia v konteksti oblikovoï polityky pidprijemstva [Professional judgment in the context of accounting policies]. In *Rol i mistse bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu v rozvytku ekonomichnoi nauky i praktyky – Role of accounting, control and analysis of economic science and practice. International Scientific Conference*, No. 1, pp. 207-209 (in Ukrainian).

2. Generalova, N. V. (2012). Professionalnoe suzhenie bukhgaltera kak istochnik variativnosti interpretatsii uchetnoi informatsii [The professional judgment of accountants as a source of variability of interpretation of accounting information]. In *Rol i mistse bukhgalterskogo obliku, kontroliu i analizu v rozvytku ekonomichnoi nauky i praktyky – Role of accounting, control and analysis of economic science and practice. International Scientific Conference*, No. 1, pp. 149-151 (in Ukrainian).

3. Generalova, N. V. (2005). Professionalnoe suzhenie i ego primenenie pri formirovanii otchetnosti, sostavlennoi po MSFO [Professional judgment and its use in the preparation of financial statements prepared in accordance with IFRS]. *Bukhgalterskii uchet – Accounting*, No. 23, pp. 54-61 (in Russia).

4. Gubaidullina, A. R. (2014). Professionalnoe suzhenie bukhgaltera kak instrument formirovaniia bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti [Professional judgment of accountants as a tool for the formation of the accounting (financial) reporting]. *Extended abstract of candidate's thesis. Kazan (Volga) Federal University* (in Russia).

5. Evstratova, I. V. (2011). Professionalnoe suzhenie bukhgaltera: chto eto? [Professional judgment accounting: What is it?]. *Bukhgalterskii uchet – Accounting*, No. 2, pp. 102-104 (in Russia).

6. Zhytnii, P. (2005). Pryntsypy formuvannia oblikovoï polityky [The principles of accounting policy]. *Bukhhalterskyi oblik i audit – Accounting and Auditing*. No. 4, pp. 25-28 (in Ukrainian).

7. Zhurakovska, I. V. (2013). Etyka dlia shtatnykh profesiynykh bukhhalteriv [Ethics for Professional Accountants staff]. Retrieved from <http://elib.lutsk-ntu.com.ua/book/fof/oa/2013/13-01/page9.html>

8. Kazannikova, E. V. (2007). Professionalnoe suzhenie bukhgaltera v usloviakh standartizatsii ucheta [Professional judgment accountant in a standardization of accounting]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Retrieved from <http://economy-lib.com/professionalnoe-suzhenie-buhgaltera-v-usloviyah-standartizatsii-ucheta#ixzz48QpsS3Vk>

9. Kodeks etyky profesiynykh bukhhalteriv [Code of Ethics for Professional Accountants]. Retrieved from <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>

10. Korobova, N. M. (2010). Profesiine sudzhennia bukhgaltera ta iho mistse v orhanizatsii obliku na silskohospodarskomu pidprijemstvi [Judgements accountant and his place in the organization of accounting farmer]. *Oblik i finansy APK – Accounting and finance agriculture*, No. 10, pp.35-40 (in Ukrainian).

11. Len, V. S. (2013). Zadachi bukhhalterskoho obliku: vyznachennia ta obgruntuvannia [The tasks of accounting: definition and justification.]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: «Ekonomichni nauky» - Herald of Khmelnytsky National University. A series of «Economics»*, No. 3, pp. 47-52.
12. Len, V. S., & Honcharenko, I. M. (2012). Osnovnyi vnutrishnii normatyvnyi dokument bukhhalterii: nazva ta zmist [The main internal regulations of accounting: name and content]. *Problemy i perspektyvy rozvytku oblikovo-analitychnoho zabezpechennia systemy upravlinnia pidpriemstv v umovakh yevrointehratsii – Problems and prospects of accounting and analytical support system of enterprises in the European integration*, Collection of scientific papers, No. 232 Vol. 13, pp. 206-215.
13. Len, V. S., & Nekhai, V. A. (2014). Polityka bukhhalterskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh: zmist ta struktura [Politics of accounting in budget institutions: content and structure]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriya «Ekonomichni nauky» – Journal of Chernihiv State Technological University. A series of «Economics»*, No. 4(76), pp. 289-301.
14. Lianskii, M. E. & Limoshina, E. V. (2006). Professionalnoe suzhdenie i bukhgalterskaia otchetnost organizatsii [Professional judgment and the financial statements of the company] *Bukhgalterskii uchet – Accounting*, No. 24, pp. 71-72 (in Russia).
15. Metelytsia, V. M. (2016). Rozvytok bukhhalterskoi profesii v ahrarnomu sektori ekonomiky: teoriia, metodolohiia, praktyka [The development of the profession in the agricultural sector: the theory, methodology, practice]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: National Science Center Institute of Agricultural Economics (in Ukrainian).
16. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2014 roku. Chastyna 1 [International standards of quality control, audits, reviews, other assurance and related services. The publication in 2014. Part 1.]. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv. Audytorska palata Ukrainy. – Kyiv International Federation of Accountants. Audit Chamber of Ukraine. 2015. – 985 p.
17. MSBODS 1 «Podannia finansovykh zvitiv» [IPSAS 1 Presentation of Financial Statements]. Retrieved from <http://minfin.gov.ua>.
18. MSFO 8 «Uchetnaia politika, izmeneniia v bukhhalterskikh otsenkakh i oshibki» [IFRS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors]. Retrieved from http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
19. MSFO 1 «Predstavlenie finansovoi otchetnosti» [IFRS 1 Presentation of Financial Statements]. Retrieved from http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
20. Nykolaeva, S. A. (2000). Professionalnoe suzhdenie v sisteme normativnogo regulirovaniia bukhgalterskogo ucheta [Professional judgment on the system regulatory accounting]. *Bukhgalterskii uchet – Accounting*, No. 12, pp. 50-55 (in Russia).
21. Pushkar, M. S. & Shchyrbra, M. T. (2009). *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky [Theory and practice of formation of accounting policy]*. Ternopil: Kart-blansh (in Ukrainian).
22. Raboshuk, A. V. (2006). Pryntsypy, standarty ta profesiine sudzhennia v bukhhalterskomu obliku: teoretyko-metodychnyi aspekt [Principles, standards and professional judgment in accounting: theoretical and methodological aspects]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: State Academy of Statistics, Accounting and Auditing Committee of Ukraine (in Ukrainian).
23. Smirnova, E. A. (2013). Professionalnoe suzhdenie bukhgaltera: poniatie, sushchnost i sodержanie [Professional judgment Accounting: concept, essence and content]. *Teoriia i praktika obshchestvennogo razvitiia – Theory and practice of social development*, No. 10, pp. 291-294 (in Russia).
24. Sokolov, Ya. V. (2001). Professionalnoe suzhdenie bukhgaltera: itogi minuvshogo veka [Professional judgment Accounting: results of the last century]. *Bukhgalterskii uchet – Accounting*, No. 12, pp. 53-57 (in Russia).
25. Storozhuk, T. M. (2013). Shchodo profesiinoho sudzhennia bukhhaltera [As for the professional judgment torozhuk Accountant]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii orhanizatsii – Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology of organization*. Collection of scientific papers, No. 1, pp. 253-263 (in Ukrainian).
26. Shaposhnikov, A. A., & Sinicina, T. V. (2006). Professionalnoe suzhdenie i ego rol v audite [Professional judgment and its role in the audit]. *Auditorskie vedomosti – Auditing records*, No. 4. Retrieved from <https://www.lawmix.ru/bux/88812/>
27. Shneidman, L. Z. (2004). *Uchetnaia politika predpriiatia [Accounting Policies]*. Moscow: Accounting. (in Russia).
28. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2014). Osoblyvosti zastosuvannia profesiinoho sudzhennia bukhhaltera v umovakh formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva: instyutysiinyi aspekt [Features of the application of professional judgment accountant in the formation of accounting policy: institutional aspects]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, No. 2(29), pp. 195-205 (in Ukrainian).