

12. Філіппова С.В. Інтелектуальний потенціал як головний чинник формування інтелектуального капіталу / С.В. Філіппова, К.В. Ковтуненко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. – 2013. – № 754. – С. 227–232.
13. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність, форми і закономірності розвитку / А. Чухно // Економіка України. – 2002. – № 11. – С. 61–67.
14. Цивільний кодекс України : Закон від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
15. Дядюн О. Структуризація інтелектуального капіталу для цілей бухгалтерського обліку / О. Дядюн, Н. Проскуріна // Економічний дискурс: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (м. Львів). – Тернопіль : Крок, 2014. – С. 110–113.
16. Smida: Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua>.

УДК 657.1

**Юхименко-Назарук І.А.**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
декан факультету документальних комунікацій та менеджменту  
Рівненського державного гуманітарного університету*

### **ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Стаття присвячена аналізу матричної моделі реалізації професійного судження в його широкому розумінні. Проведено аналіз можливості застосування в якості обмежень формальних (морально-етичні цінності) та неформальних інституційних правил (принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації) щодо виділених видів професійного судження в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано порядок реалізації кожного із чотирьох виділених видів професійних суджень.

**Ключові слова:** професійне судження, облікова політика, неінституційна економічна теорія.

#### **Юхименко-Назарук І.А. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Статья посвящена анализу матричной модели реализации профессионального суждения в его широком понимании. Проведен анализ возможности применения в качестве ограничений формальных (морально-этические ценности) и неформальных институциональных правил (принципы учета и качественные характеристики учетной информации) относительно выделенных видов профессионального суждения в бухгалтерском учете. Обоснован порядок реализации каждого из четырех выделенных видов профессиональных суждений.

**Ключевые слова:** профессиональное суждение, учетная политика, неинституциональная экономическая теория.

#### **Yukhimenko-Nazaruk I.A. INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF THE IMPLEMENTATION OF PROFESSIONAL JUDGEMENT IN ACCOUNTING**

This article analyzes the implementation of the matrix model of professional judgment in its broadest sense. The possibility of applying restrictions as formal (ethical values) and informal institutional rules (accounting principles and qualitative characteristics of accounting information) with respect to the selected types of professional judgment in accounting have been analyzed. Procedure for the implementation of each of the four selected types of professional judgments has been grounded.

**Keywords:** professional judgment, accounting policy, neo-institutional economic theory.

**Постановка проблеми.** Трансформація національної системи бухгалтерського обліку під впливом тенденцій гармонізації та стандартизації протягом останніх двох десятиліть призвела до появи нових методологічних інструментів, щодо яких відсутні глибокі теоретичні напрацювання у вітчизняній науковій літературі. Одним із таких інструментів є професійне судження, яке може здійснювати відповідний уповноважений на підприємстві суб'єкт (бухгалтер, менеджер тощо).

Відсутність обґрунтованої теорії реалізації професійного судження в бухгалтерському обліку не дозволяє сформулювати адекватні рекомендації, які б дозволили уникнути негативних наслідків від його застосування в практиці вітчизняних підприємств. Для вирішення вищевказаної проблеми необхідним є проведення аналізу впливу інституційних обмежень на процес здійснення професійного судження з урахуванням особливостей розвитку системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематиці застосування субінституту професійного судження в бухгалтерському обліку присвячували

увагу Н.В. Генералова, С.Ф. Голов, І.В. Євстратова, П.Є. Житний, О.В. Казаннікова, С.О. Левицька, М.Є. Ліанський, Є.В. Лімошина, С.П. Лозовицький, В.М. Метелиця, С.А. Ніколаєва, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, А.В. Рабошук, Т.М. Сторожук, М.Т. Щирба та ін.

**Постановка завдання.** Основним завданням дослідження є аналіз впливу формальних та неформальних правил на процес реалізації різних видів професійних суджень в бухгалтерському обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З метою обґрунтування особливостей застосування формальних та неформальних правил, яких слід дотримуватись в процесі здійснення професійного судження, виходячи із положень інституційної теорії, слід визначити види професійних суджень, застосовуючи більш широке розуміння сутності даного поняття. При цьому також слід враховувати, що на побудову класифікації професійних суджень впливає існуючий рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку, оскільки від нього залежить характеристика об'єкта, щодо якого здійснюється професійне судження. Розгляд поняття «профе-

сійне судження» в широкому розумінні передбачає необхідність врахування всіх можливих видів його здійснення, як за наявності можливості здійснення вибору із набору обмежених або необмежених варіантів, так і за їх відсутності.

В табл. 1 наведена інституційна матрична модель реалізації професійного судження в широкому розумінні, яка дозволяє встановити особливості впливу формальних та неформальних правил на процес здійснення різних видів професійних суджень в широкому розумінні.

*I. За відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку.* В умовах динамічного розвитку діяльності підприємств та різних видів ринків (фінансових, товарних, ринку послуг та ін.) в останні роки досить часто виникають нові види господарських операцій або об'єктів, які повинні бути відображені в обліковій системі підприємства, однак існуючі документи з регулювання бухгалтерського обліку ще не враховують їх існування і не надають жодних рекомендацій щодо порядку їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності.

У таких випадках професійне судження пропонується здійснювати на основі використання методу аналогії, що передбачає необхідність дотримання наступних кроків: 1) ідентифікація та аналіз типу (активи, капітал, зобов'язання) або виду об'єкту (більш детальні характеристики типів); 2) пошук аналогічного або подібного об'єкту у складі чинної системи бухгалтерського обліку; 3) використання методів або способів ведення обліку, що застосовувались до аналогічного або подібного об'єкту при реалізації професійного судження. Прикладами таких об'єктів є нові види фінансових інструментів (конвертовані акції, облігації з іпотечним покриттям та ін.), та нових видів операцій, що супроводжуються виникненням нових об'єктів, – венчурне інвестування, інвестування в людські та клієнтські активи, сек'юритизація фінансових та нефінансових активів тощо.

При відображенні таких нових об'єктів та операцій в бухгалтерському обліку слід дотримуватись загальносупільних морально-етичних принципів та використовувати принципи та якісні характеристики облікової інформації, що використовувались при відображенні аналогічних або подібних об'єктів та операцій.

*II. За наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку* можна виділити три види професійних суджень, що здійснюються суб'єктами його ведення.

*1.1. Суцільна регламентація* бухгалтерського обліку передбачає відсутність можливих альтернативних варіантів облікового відображення конкретного об'єкта або операції, серед яких суб'єкт ведення обліку може здійснити власний та обґрунтований вибір. Відповідно, згідно облікових стандартів один і той же порядок облікового відображення застосовується незалежно від обставин, які стосуються конкретного об'єкта або операції.

Першою формою суцільної регламентації є встановлені в облікових стандартах правила, яких суб'єкти ведення обліку повинні дотримуватись в неухильному порядку. На сьогодні в системі національних П(С)БО такі правила є основним інструментом облікового регулювання, складаючи переважну частку в структурі всіх інструментів.

Другою формою суцільної регламентації є необхідність дотримання встановленого в облікових стандартах порядку дій. Хоча в такому випадку суб'єкт ведення обліку і здійснює певний вибір, однак його процедура є чітко описаною. Наприклад, згідно п. 24 П(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [6]. Тобто, суть професійного судження бухгалтера в даному випадку полягає в розрахунку вартості запасу та вибору з двох варіантів тієї оцінки, яка є найменшою. При цьому результат здійснення професійного судження не впливає на показники звітності, оскільки в стандартах встановлені вартісні обмеження здійснення такого вибору.

Морально-етичні цінності як правила здійснення професійного судження в даному випадку використовуються не на рівні підприємства, а розробниками системи облікових стандартів, тобто на рівні формування системи облікової регламентації. Відповідно, в конкретні правила, що розкриваються в системі облікових стандартів, закладаються морально-етичні цінності певного територіального утворення або спільноти, які приймаються всіма її членами. Типовим прикладом подібної ситуації є вплив релігійних факторів на формування системи бухгалтерського обліку в країні, коли в силу існування певних релігійних особливостей національна облікова система в країні значно відрізняється від систем в країнах іншого релігійного світу. Хоча на сьогодні такі дослідження є досить рідкісними, однак вони відіграють велике значення в поясненні причин існування відмінностей в національних системах обліку та обґрунтуванні перепон суцільній міжнародній гармонізації обліку.

Таблиця 1

Матрична модель реалізації професійного судження в його широкому розумінні

Формальні та неформальні правила	I. За відсутності нормативного регулювання бухгалтерського обліку		II. За наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку		
	Здійснення суджень за аналогією	РП	1.1. Суцільна регламентація	1.2. Несуцільна регламентація з визначеними обставинами	1.3. Несуцільна регламентація з невизначеними обставинами
			Дотримання чітко встановлених правил	Змішана процедура здійснення судження	Обмежена процедура здійснення судження
Морально-етичні цінності	Загальносупільні морально-етичні цінності		Морально-етичні цінності закладені в основу системи регламентації	Морально-етичні цінності щодо відповідності обставинам та обмеженням	Морально-етичні цінності щодо здійснення вибору із альтернатив
Принципи обліку, якісні характеристики облікової інформації	Принципи та якісні характеристики облікової інформації, що використовувались при відображенні аналогічних об'єктів		Принципи та якісні характеристики облікової інформації закладені в основу системи регламентації	Принципи та якісні характеристики облікової інформації закладені в основу системи регламентації	Принципи та якісні характеристики облікової інформації обмежують здійснення вибору із альтернатив

Примітка: 1) РРС – рівень розробників стандартів; 2) РП – рівень підприємства.

Як відмічає Д.О. Грицишен, ісламська модель бухгалтерського обліку характеризується особливостями об'єктів бухгалтерського обліку та виникнення нових, які пов'язані з побудовою безвідсоткової економіки (мудараба, мушарака, мурабаха та ін.), та визначає особливості методики бухгалтерського обліку (оцінка за ринковою вартістю, неприйнятність принципу консерватизму, орієнтація на баланс, обов'язковість розкриття в звітності інформації про розподіл доданої вартості та результати соціальної і екологічної відповідальності) [1, с. 38]. Таким чином, виходячи із морально-етичних цінностей, що визначаються в країнах зони поширення ісламу релігійними особливостями, в облікових стандартах таких країн відсутні об'єкти обліку, які суперечать релігійним нормам. Наприклад, всі об'єкти, пов'язані із нарахуванням відсотків (облігації, векселі), замінені на інвестиційні (безвідсоткові) фінансові інструменти.

Подібну роль за умови суцільної регламентації відіграють й принципи бухгалтерського обліку та якісні характеристики облікової інформації, які використовуються в процесі розробки системи облікових стандартів. Значна кількість способів і прийомів відображення фактів господарського життя, реалізована в національних П(С)БО, ґрунтується на принципі обачності, окрім цього, також застосовуються й інші принципи (історичної собівартості, превалювання сутності над формою, нарахування та відповідності доходів і витрат та ін.). Наприклад, згідно з п. 5 П(С)БО 14 "Оренда" орендар відображає отриманий у фінансовий лізинг об'єкт одночасно і як актив, і як зобов'язання за найнижчою на початок строку лізингу оцінкою: або за справедливою вартістю об'єкта; або за нинішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів [7]. Даний приклад є свідченням одночасного застосування двох принципів обліку. Необхідність визнання в обліку активом отриманого в фінансовий лізинг об'єкту, на якого немає прав власності, є прикладом застосування принципу превалювання сутності над формою, а необхідність обрання найнижчої із двох запропонованих варіантів оцінки отриманого в фінансовий лізинг об'єкту є прикладом застосування принципу обачності.

Враховуючи існуючу значимість якісних характеристик під час формування системи облікової регламентації, можна припустити, що в процесі побудови системи облікових стандартів її розробники намагались сформулювати таку систему, яка б дозволяла формувати дохідливу, зрозумілу, доречно, своєчасну та достовірну облікову інформацію для прийняття користувачами на її основі економічних рішень.

**1.2. Несуцільна регламентація з визначеними обставинами** передбачає, що в процесі здійснення професійного судження суб'єкт ведення бухгалтерського обліку має можливість здійснювати вибір, однак процес його здійснення є досить формалізованим в облікових стандартах. Зокрема, регулятором визначені обставини, які мають враховуватись в процесі здійснення такого вибору, однак всі інші обставини, які можуть виникати, ігноруються.

Наприклад, в п. 7 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" зазначається, що нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умови, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для

достовірному визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [5]. Таким чином, згідно облікових стандартів існують два альтернативні варіанти відображення витрат на дослідження та розробку нематеріальних активів, щодо яких може бути реалізоване професійне судження: 1) визнавати активом; 2) відображати як витрати. При цьому в п. 7 П(С)БО 8 визначається перелік умов, які мають бути дотримані для того, щоб існувала можливість обрати другий альтернативний варіант, а в п. 9 П(С)БО 8 наводиться перелік витрат, які не можуть бути включені до складу собівартості внутрішньоствореного активу. Відповідно, в облікових стандартах вже прописані економічні обставини, які мають враховуватись при здійсненні професійного судження та набір встановлених регулятором обмежень щодо капіталізації внутрішньостворених нематеріальних активів.

Ще одним прикладом існування несцільної регламентації з визначеними обставинами в облікових стандартах є порядок капіталізації фінансових витрат, яка згідно п.10 П(С)БО 31 "Фінансові витрати" [3] починається за умови наявності ряду відповідних умов.

Сутність професійного судження стосовно випадків несцільної регламентації з визначеними обставинами полягає в необхідності здійснення двох видів процедур: 1) встановлення відповідності реальних характеристик або економічних обставин конкретного об'єкта або господарської операції визначеним в стандартах обставинам; 2) врахування обмежень, якщо вони були визначені в облікових стандартах. Саме при здійсненні двох видів процедур в процесі реалізації професійного судження мають враховуватись морально-етичні цінності бухгалтерської професії, що спрямовані на формування достовірної інформації. Зокрема, при встановленні відповідності визначеним обставинам та врахуванні обмежень суб'єкти ведення обліку повинні діяти відверто та чесно, бути справедливим та уникати упередженості в своїх діях, дотримуючись суспільних інтересів.

Принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації при несцільній регламентації з визначеними обставинами вже впроваджені в систему облікових стандартів її розробниками, що дозволяє сформулювати передумови для здійснення таких професійних суджень, що забезпечуватимуть формування якісної облікової інформації, корисної і зрозумілої зацікавленим користувачам.

**1.3. Несуцільна регламентація з невизначеними обставинами** передбачає, що в процесі реалізації професійного судження суб'єкт ведення бухгалтерського обліку має можливість здійснювати вибір із наведених в стандартах альтернатив.

Розробники стандартів дозволяють суб'єктам реалізації професійного судження на рівні підприємства обрати той варіант облікового відображення об'єкта або операції, який на їх думку найкраще відповідає існуючим економічним умовам. Тобто, можливі обставини, від яких залежить процедура вибору, мають враховуватись суб'єктом ведення обліку самостійно. Наприклад, згідно п. 26. ПСБО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням п'яти основних методів. А в п. 28 даного положення відмічається, що метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання [4]. Тому на рівні підприємства суб'єкти ведення бухгалтерського обліку

мають право здійснення вибору із існуючих альтернативних варіантів із урахуванням застережень, що можуть наводитись стосовно конкретного об'єкта або операції.

У процесі здійснення професійного судження у випадках несуттєвої регламентації обліку з невизначеними обставинами слід застосовувати як існуючі морально-етичні цінності, сформовані в певній соціально-культурній спільноті, так і принципи обліку та якісні характеристики облікової інформації в якості критерію, що дозволяє вибрати із тих альтернативних методів і способів, що наведені в системі облікових стандартів.

Оскільки на сьогодні в Україні в нормативних документах з регулювання облікової практики відсутня єдина модель взаємозв'язку принципів обліку та якісних характеристик облікової інформації, які в окремих випадках вступають в суперечність між собою, пропонуємо при реалізації професійного судження у випадку несуттєвої регламентації обліку з невизначеними обставинами використовувати структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, що наводиться в Концептуальній основі МСФЗ. Запропонована в даному документі модель якісних характеристик одним із своїх призначень має допомогу в здійсненні процедур складання та подання фінансових звітів, зокрема, і в частині реалізації професійних суджень. Зокрема, в п. М11 Концептуальної основи фінансової звітності зазначається, що оскільки великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах, то даний документ встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей [2]. Використання даної моделі якісних характеристик при реалізації професійного судження сприятиме формуванню доречної та правдивої інформації, що є свідченням про її корисність для різних груп користувачів.

**Висновки з проведеного дослідження.** Проведений аналіз існуючих варіантів реалізації професійного судження в його широкому розумінні із урахуванням відсутності/наявності нормативного регулювання бухгалтерського обліку в контексті застосування формальних та неформальних правил,

що виступають засобами його обмеження, дозволив встановити, яку роль останні займають в процедурі здійснення кожного з чотирьох виділених видів професійного судження.

Морально-етичні цінності та принципи обліку і якісні характеристики облікової інформації, як засоби, що обмежують процес реалізації професійного судження, можуть бути запроваджені як на рівні розробників системи облікових стандартів, так і на рівні конкретного підприємства.

Перспективами подальших наукових досліджень в контексті виділених інституційних правил реалізації професійного судження є обґрунтування особливостей їх застосування в контексті інструментів креативного обліку та загальний аналіз їх впливу на функціонування даної системи.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Грицишен Д.О. Ісламська модель бухгалтерського обліку в умовах глобалізації / Д.О. Грицишен // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 2. – С. 31-40.
2. Концептуальна основа фінансової звітності // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" (із змінами, внесеними згідно з Наказом № 754 (z0883-14) від 14.07.2014). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06?test=4/UMfPEGznhh4cx.ZiFzWr09H14QEs80msh8le6>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (N 573 (z0789-15) від 18.06.2015) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00?test=4/UMfPEGznhh4cx.ZiFzWr09H14QEs80msh8le6>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з Наказом № 627 (z1242-13) від 27.06.2013) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (із змінами, внесеними згідно з Наказу Мінфіну № 1591 (z1556-11) від 09.12.2011) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (із змінами, внесеними згідно з Наказом № 627 (z1242-13) від 27.06.2013) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>