

DOI: <http://dx.doi.org/10.31558/2307-2296.2019.1.17>

УДК 657

Разборська О. О., к. е. н., доцент, Донецький національний університет імені Василя Стуса

Лесік Л. С., здобувач, Донецький національний університет імені Василя Стуса

ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТОРСЬКОЇ ПРАКТИКИ

У статті розглядається сутність професійного судження бухгалтера і аудитора. Обґрунтовується необхідність застосування професійного судження бухгалтера як інструменту вирішення облікових завдань в рамках чинного нормативного регулювання. Досліджено поняття професійного судження аудитора та його застосування залежно від стадій аудиторського процесу в контексті Міжнародних стандартів аудиту. Виявлені подібні риси і відмінності між цими видами суджень, запропоновано єдине визначення професійного судження фахівця в області бухгалтерського обліку та аудиторської практики.

Ключові слова: професійне судження бухгалтера і аудитора, міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту, бухгалтерська (фінансова) звітність, етика професійних бухгалтерів і аудиторів.

Рис. 1, Табл. 2, Літ. 15

Разборская Е. А., Лесик Л. С.

ФОРМИРОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУДЖЕНИЯ В СФЕРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКИ

В статье рассматривается сущность профессионального суждения бухгалтера и аудитора. Обосновывается необходимость применения профессионального суждения бухгалтера как инструмента решения учетных задач в рамках действующего нормативного регулирования. Исследовано понятие профессионального суждения аудитора и его применения в зависимости от стадий аудиторского процесса в контексте международных стандартов аудита. Обнаруженные сходные черты и различия между этими видами суждений, предложено единое определение профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета и аудиторской практики.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера и аудитора, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита, бухгалтерская (финансовая) отчетность, этика профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Razborska E., Lesik L.

FORMATION OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN THE SPHERE OF ACCOUNTING AND AUDIT PRACTICE

The essence of the accountant and auditor professional judgment is considered in the article. The necessity of using the professional accountant judgment as a tool for solving accounting problems within the framework of the current regulatory framework is substantiated. The concept of the auditor's professional judgment and its application, depending on the stages of the audit process in the International Standards on Auditing context is explored. Similar features and differences between these types of judgments are revealed, the only definition of specialist professional judgment in the accounting and auditing practice field is offered.

Keywords: accountant and auditor professional judgment, financial reporting international standards, audit, accounting (financial) reporting international standards, professional accountants and auditors ethics.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин, що становлять собою динамічну систему, яка постійно змінюється, поява нових форм господарювання і фінансування бізнесу об'єктивно показали, що навіть найкращі, але статичні нормативи не в змозі врахувати все різноманіття господарської практики. Різноманіття господарських ситуацій, які дуже часто однозначно не регламентуються положеннями чинного законодавства, призвело до впровадження такого гнучкого інструменту для прийняття рішень в умовах невизначеності, як професійне судження.

Українські нормативні акти не містять точного визначення категорії професійного судження бухгалтера, проте припускають необхідність використання такого в процесі їх застосування. Концепція реформування бухгалтерського обліку в Україні визначена на даний час Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому зазначено, що П(С)БО не повинні суперечити міжнародним стандартам.

Необхідно відмітити, що в зарубіжній практиці застосування професійного судження передбачено як для бухгалтерів, так і для аудиторів, оскільки з точки зору Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) це єдина професія. У визначеннях Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ [1] професійні бухгалтери поділяються на публічно-практикуючих, до яких належать і незалежні аудитори, і на найманих бухгалтерів, що працюють в різних сферах або секторах економіки.

Виходячи з цього необхідність визначення сутності судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики, виокремлення їх спільних та відмінних сторін є актуальним з огляду на адаптацію вітчизняної нормативно-правової основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до законодавства Європейського Союзу (далі – ЄС) та вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячені праці вітчизняних вчених, серед яких: Ф. Бутинець, С. Голов, В. Єфіменко, В. Пархоменко, В. Швець, Л. Нищенко, В. Жук, О. Петрук, Л. Ловінська, Н. Лоханова, О. Харламова та ін.

Питанням професійного судження в аудиті присвячені наукові дослідження сучасних вітчизняних вчених-економістів: С. Лозовицького [2], Н. Манько [3], І. Пожарицької [4], Н. Проскуріної [5] та ін.

Визначення окремих питань, що не вирішені в обраній для дослідження проблемі. Проте, поняття професійного судження з позиції його змісту сформоване не остаточно і залишається предметом дослідження. Але, на наш погляд, особливою проблемою є ідентифікація даного поняття в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. На відміну від міжнародної практики в Україні дане поняття нормативно не закріплено.

Метою статті є обґрунтування необхідності визначення сутності формування судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики, виокремлення їх спільних та відмінних сторін з огляду на адаптацію вітчизняної нормативно-правової основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до

законодавства ЄС та МСФЗ, а також дослідження факторів, що впливають на обґрунтованість професійного судження.

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап розвитку професійної діяльності бухгалтерів характеризується «кризою довіри» до їх професії, пов'язаних, перш за все, з порушеннями фахівцями етичних норм і зневагою професійними цінностями. Але ефективний розвиток економіки неможливий без забезпечення користувачів достовірними даними щодо фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів, отже, відмовитися від обліку неможливо, а в умовах невизначеності в обліку не можна відмовитися від фахівця, здатного формувати професійне судження.

Основою для вираження професійного судження бухгалтера є функції, які він виконує відповідно до чинного законодавства. До нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік, насамперед, необхідно віднести Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік) та положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України. Так, відповідно до Закону про бухоблік метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [6].

Відповідно до ст. 4 Закону про бухоблік серед принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності виділяється принцип повного висвітлення, тобто «фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі» [6]. Ця ж стаття одним із принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності декларує інший принцип – принцип послідовності, який передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики 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. Як відомо, вона затверджується наказом керівника підприємства, оскільки ч. 3 ст. 8 Закону про бухоблік встановлює, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [6]. 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.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що 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.

Враховуючи різноманіття господарських ситуацій, які дуже часто однозначно не регламентуються положеннями чинного законодавства логічним буде припущення, що якась операція, яку обов'язково треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, 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.

Якби роботу бухгалтера можна було вкласти у комп'ютерну програму, то бухгалтера можна було б замінити комп'ютером. Проте це не стається саме тому, що бухгалтер має не просто механічно рахувати. Він має насамперед думати, як це зробити правильно і ефективно, як із безлічі цифр та первинних документів створити щось корисне для тих, хто приймає управлінські рішення. У бухгалтера є те, чого не має і не може мати комп'ютер, а саме право на професійне судження.

Аналізуючи національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) необхідно відмітити, що вони також містять деякі аспекти бухгалтерського обліку, які вимагають застосування професійного бухгалтерського судження. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» надає можливість суб'єктам господарювання застосовувати п'ять методів нарахування амортизації. Метод амортизації обирається підприємством самостійно і декларується в обліковій політиці [7]. Цим же П(С)БО допускається переоцінка основних засобів, однак не визначається як часто необхідно її проводити. В обох ситуаціях необхідне застосування професійного судження бухгалтера, хоч прямо стандарт не вказує на це. Аналогічна ситуація з нарахуванням амортизації нематеріальних активів та їх переоцінки, облік яких регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8]. При оцінці вибуття запасів також необхідно на основі професійного судження вибрати один із п'яти методів оцінки, передбачених П(С)БО 9 «Запаси» [9]. Вищевикладене ще раз підтверджує необхідність використання власного професійного судження бухгалтера при прийнятті рішення в тих чи інших аспектах бухгалтерського обліку. Однак, проведений нами аналіз нормативних актів, що регламентують бухгалтерський облік, підтвердив той факт, що вони не містять визначення поняття «професійне судження бухгалтера», що приводить до різних трактовок цього терміну, а також відсутності чіткої методології його застосування.

Необхідно зазначити, що в основу реформування та удосконалення бухгалтерського обліку та його нормативної бази в Україні покладено зближення з регламентаціями МСФЗ та приведення у відповідність з міжнародними принципами формування облікової політики. У світовій практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» не нове і є одним із основних принципів МСФЗ [10]. Саме при підготовці звітності, відповідно до МСФЗ зростає роль професійного судження бухгалтера. На відміну від вітчизняних правил бухгалтерського обліку, які достатньо жорстко регламентовані, застосування професійними бухгалтерами судження та оцінки при підготовці міжнародної звітності мають важливе значення. Практично в кожному міжнародному стандарті є регламентації, що вимагають застосування до тих чи інших аспектів обліку професійного судження бухгалтера. Воно є основою формування облікової політики відповідно до МСФЗ.

Вчені-економісти в своїх роботах давали визначення терміну «професійне судження». На думку Я. Соколова, «професійне судження – це думка, що добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію, і є корисним як для її висвітлення, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [11]. Л. Шнейдман розглядає професійне судження як «думку, висновок, що є підставою для прийняття рішення в умовах невизначеності. Воно базується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних фахівців» [12].

В якості області застосування професійного судження традиційно авторами наукових робіт в цій галузі вказуються умови невизначеності нормативного регулювання. При цьому в даній невизначеності виділяють:

- нормативні акти, що встановлюють межі невизначеності, в межах яких можливий вибір оптимального для даної ситуації рішення. У цьому випадку, на наш погляд, професійне судження реалізується найбільш повно, ризик помилковості обраного рішення невисокий, а від бухгалтера залежить лише те, наскільки воно оптимальне (вибір методу амортизації основних засобів, оцінки запасів при їх списанні тощо);

- недосконалість чинних нормативних актів, відсутність в них яких-небудь чітких вказівок по методиці обліку конкретних об'єктів. В цьому випадку професійне судження бухгалтера передбачає дії на свій страх і ризик і ґрунтується не тільки на досвіді застосування національних і міжнародних облікових стандартів, а й на знанні судової практики щодо аналогічного об'єкта обліку або господарської ситуації. Ризик прийняти невірне методологічне рішення в цьому випадку значний.

Необхідно відмітити, що в зарубіжній практиці застосування професійного судження передбачено як для бухгалтерів, так і для аудиторів, оскільки з точки зору Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) - це єдина професія.

Якщо аналізувати розвиток нормативної бази аудиторської діяльності в Україні, то необхідно відмітити, що вона безпосередньо орієнтувалася на міжнародні положення, які вже існували на момент виникнення аудиторської діяльності в країні, яка стала наслідком розвитку ринкових відносин та інтеграції країни в міжнародне співтовариство. Так, відповідно до ст. 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (далі – Закон про аудит) аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), тобто міжнародні стандарти прийняті в якості національних стандартів аудиту [13].

Досліджуючи сутність професійного судження в аудиті, вчені Н. Проскуріна і І. Пожарицька [4, 5] зробили висновок, що значну роль в тлумаченні цього терміну та в регулюванні питання професійного судження відіграють положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (табл. 1).

Аудиторська діяльність безпосередньо ґрунтується на підготовці та реалізації професійного судження аудитора. Характерною особливістю аудиту є необхідність формування професійного судження на етапах планування, збору та аналізу отриманих доказів, а також на етапі висловлення думки про достовірність показників звітності господарюючого суб'єкта.

Так, аудитору необхідно висловлювати професійне судження стосовно рішень про:

- суттєвість та аудиторський ризик;

- характер, час і обсяг аудиторських процедур, які використовуються для відповідності вимогам МСА та збирання аудиторських доказів;
- оцінка того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази та чи потрібно зробити більше для досягнення цілей МСА, тобто загальних цілей аудитора;
- оцінку суджень управлінського персоналу під час застосування концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;
- формулювання висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах [14].

Таблиця 1 – Положення Міжнародного стандарту аудиту 200, що регулюють питання професійного судження

Назва стандарту	Пункти МСА	Зміст
Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту	МСА 200 П.16	Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності
	МСА 200 А23	Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Наведені приклади рішень, стосовно яких необхідне судження аудитора
	МСА 200 А24	Професійне судження аудитора повинне бути компетентним на засадах професійної підготовки, знаннях та досвіду
	МСА 200 А25	Здійснення професійного судження ґрунтується на фактах та обставинах у конкретному випадку. Консультування допомагають здійснювати компетентні й достатні судження
	МСА 200 А26	Професійне судження можна оцінити з огляду на факти та обставини завдання аудиту, чи не суперечить воно їм
	МСА 200 А27	Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Не слід використовувати професійне судження як обґрунтування обставин, які не підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами

Джерело узагальнено автором за даними [14]

На значимість професійного судження в процесі аудиторської перевірки вказує також Н. Манько, яка стверджує, що визначення достатності доказів для прийняття кінцевого рішення аудитора щодо достовірності фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах, є його самостійним завданням комплексної оцінки доказів, його завершальною стадією та ґрунтується на професійному судженні [15].

Аудит бухгалтерської (фінансової) звітності господарюючого суб'єкта і в міжнародній, і українській практиці передбачає висловлення думки фахівця про достовірність показників, розкритих у всіх звітах, яка заснована на професійному судженні аудитора. Отже, користувачі звітності повинні довіряти думці професіонала, заснованій на кваліфікації експерта, його професійній компетенції, досвіді роботи в даній галузі економіки та дотриманні аудитором норм професійної етики.

Таким чином, можна стверджувати, що відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, аудитор зобов'язаний застосовувати власне професійне судження на кожному етапі перевірки, починаючи із вибору об'єкта, та закінчуючи висловленням незалежної думки у вигляді аудиторського звіту [14]. Необхідно відмітити, що майже всі професії, особливо ті, що потребують вираження думки спеціаліста в області його професійної діяльності (аудит, оцінка, страхування, консалтинг та ін.) мають певні моральні норми, правила професійної поведінки. Ці професійні канони формують етичний кодекс, який є керівництвом для членів професійної групи та сприяє зміцненню суспільної думки щодо впевненості в належній якості професійних послуг, що надаються.

Закріплення етичних норм професійної поведінки бухгалтерів-практиків та аудиторів має важливе значення для формування об'єктивного і незалежного професійного судження спеціалістів, збереження і популяризації професії, досягнення її незалежності і захищеності.

На міжнародному рівні етичні питання професії бухгалтера і аудитора в цілому регулюються Кодексом етики професійних бухгалтерів (далі – Кодекс етики) Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МФБ). В структурі МФБ створена Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (далі – РМСЕБ), одним із головних завдань якої є постійний перегляд, доповнення та удосконалення Кодексу етики задля посилення відданості професійних бухгалтерів та аудиторів цінностям доброчесності, прозорості та професіоналізму. Мета РМСЕБ, як визначено у її Технічному завданні, – служити суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів етики для професійних бухгалтерів. Довгострокова мета РМСЕБ – конвергенція стандартів Кодексу етики для професійних бухгалтерів, у тому числі стандартів незалежності аудитора, зі стандартами, що видаються регуляторами та національними органами, що встановлюють стандарти [1].

Кодекс етики являється загальним документом для професійного обліково-аудиторського товариства і складається із трьох частин: Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів, в тому числі єдині етичні принципи; Частина Б стосується діяльності професійних бухгалтерів-практиків (в тому числі аудиторів); Частина В стосується професійних бухгалтерів у бізнесі, тобто тих бухгалтерів, які працюють за наймом.

Зауважимо, що у грудні 2007 року на XI з'їзді Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (далі – ФПБАУ) було прийнято рішення прийняти Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, який є обов'язковим для дотримання усіма членами ФПБАУ.

Таким чином, можна стверджувати, що фундаментальні етичні принципи, такі як чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, ідентичні для бухгалтерів і аудиторів, є основою їхньої професійної поведінки і мають значний вплив на незалежність та якість професійного судження, які формуються бухгалтером чи аудитором. Порівнюючи інші сторони професійного судження бухгалтера та аудитора можна стверджувати, що фахівець бухгалтерської служби, який формує професійне судження по відношенню до явища господарського життя або об'єкту бухгалтерського обліку, по суті, пропонує початковий варіант його характеристики, класифікації, оцінки, порядку відображення на рахунках і розкриття в бухгалтерській (фінансовій) звітності. Тому професійне судження бухгалтера можна вважати базовим по відношенню до професійного судження інших фахівців.

Основне завдання аудитора на основі власного професійного судження підтвердити або спростувати достовірність звітної інформації, сформованої виходячи з думки бухгалтера. На це в своїй статті вказує і Л. Штейдман [12]. У свою чергу інші науковці, з одного боку, розглядають незалежний аудит як інструмент контролю, а з іншого боку, як інструмент захисту професійного судження бухгалтера перед професійним співтовариством. Проте аудитор в процесі своєї діяльності нерідко виступає експертом по відношенню до професійного судження бухгалтера, тому якість роботи аудитора піддається багаторівневому контролю, що є ще однією відмінністю між розглянутими видами професійної думки.

Систематизація та узагальнення трактовок професійного судження, які пропонують спеціалісти, а також виявлення фактів, які впливають на формування професійного судження в процесі відображення інформації в обліку та звітності або перевірки її достовірності дають змогу уточнити його визначення. Під професійним судженням необхідно розуміти обґрунтоване, незалежне судження спеціаліста в умовах невизначеності у сфері бухгалтерського обліку та аудиту відносно об'єктів професійної діяльності, яке ґрунтується на спеціальних знаннях, досвіді спеціаліста, багаторічній практиці та сформоване з дотриманням принципів професійної етики.

На основі виявлення факторів, що впливають на формування професійного судження бухгалтера та аудитора, а також особливостей, які обумовлені вимогами нормативно-правових регуляторів, етичними нормами та специфікою діяльності, можна виділити спільні (рис. 1) та відмінні риси (табл. 2) в професійному судженні бухгалтера та аудитора.

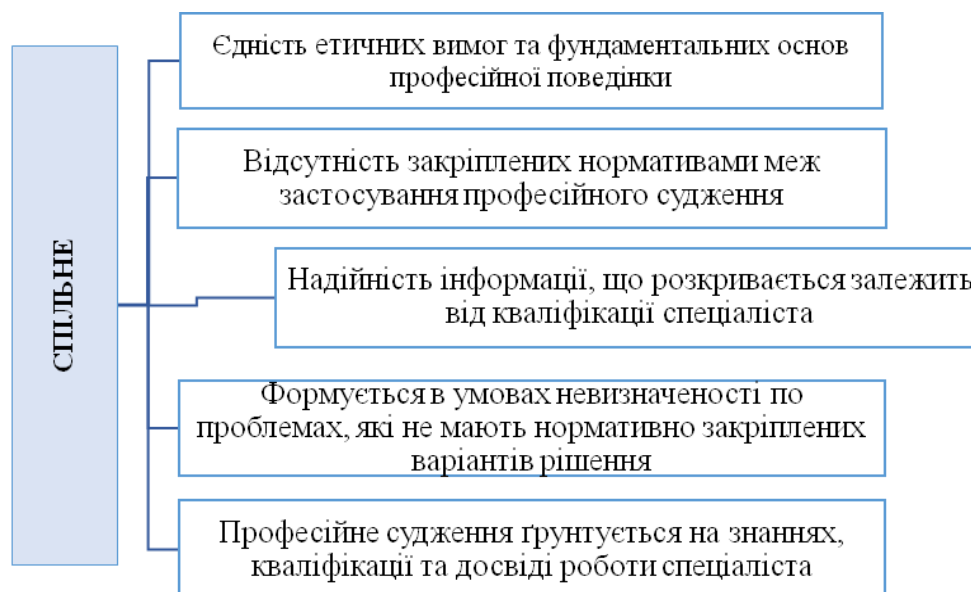


Рисунок 1 – Подібність професійного судження бухгалтера та аудитора в Україні
Джерело розроблено автором

Висновки з даного дослідження. Таким чином, розглянуте нами у статті доводить, що професійне судження бухгалтера та аудитора мають єдину етичну основу, ґрунтуються на освіті, кваліфікації та досвіді спеціаліста, який діє в умовах невизначеності, але при цьому кожний вид судження має свої характерні особливості та фактори, які його визначають. Застосування професійного судження при прийнятті певного рішення зумовлює невизначеність для підприємства, оскільки результати

прийнятого рішення виявляються лише в майбутньому і відсутня впевненість у тому, що фактичні результати співпадуть з очікуваними. Невизначеність призводить до появи бухгалтерських ризиків, які викликані застосуванням професійного судження. Такі ризики необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку, формуванні його облікової політики та системи звітності.

Таблиця 2 – Відмінності в професійному судженні бухгалтера та аудитора в Україні

Елементи	Професійне судження бухгалтера	Професійне судження аудитора
Область застосування	Ідентифікація об'єктів та вибір способів їх класифікації; Вартісний вимір об'єктів і фактів господарської діяльності; Оцінка значимості фактів господарської діяльності для їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності; Розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати та їх зміну в звітності	Розрахунок аудиторського ризику; Визначення рівня істотності викривлення звітності, що перевіряється; Оцінка стану системи внутрішнього контролю об'єкта. Обґрунтування обсягу та характеру аудиторських процедур; Формування думки аудитора
Фактори, які впливають на професійне судження	Освіта; Кваліфікація; Досвід; Доступність інформації для прийняття рішення; Ступінь свободи в ухваленні рішення; Практика обліку, що склалася; Ступінь невизначеності; Сформована арбітражна практика; Професійні етичні установки	Знання; Кваліфікація; Досвід роботи; Ступінь невизначеності; Доступність інформації для прийняття рішення; Сформована облікова і арбітражна практика; Ступінь відповідальності за прийняте рішення; Вплив рішення на формування аудиторського висновку; Професійні етичні установки
Визначення	Професійне судження спеціаліста бухгалтерської служби, що формується по відношенню до явища господарського життя або об'єкту бухгалтерського обліку. Професійне судження бухгалтера можна вважати базовим по відношенню до професійного судження аудитора	Отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів у результаті застосування аудитором необхідних аудиторських процедур, а також підвищення відповідальності за прийняте рішення за відсутності аргументів для однозначного вибору серед наявних варіантів при відсутності очевидних аргументів для однозначного вибору та можливості опиратися на інструктивний зміст стандартів

	Обґрунтоване (мотивоване), незалежне судження фахівця в умовах невизначеності в області бухгалтерського обліку та аудиту щодо об'єктів професійної діяльності, засноване на спеціальних знаннях, досвіді фахівця, встановленої практики і вироблене з дотриманням принципів професійної етики	
Об'єкти та сфера поширення впливу	Формується щодо об'єктів, що належать суб'єкту господарювання; Впливає на достовірність інформації, що розкривається у звітності	Формується щодо об'єктів, які належать до діяльності аудиторської фірми, а також щодо професійного судження бухгалтера; Формується щодо внутрішнього і зовнішнього контролю якості; Впливає на думку аудитора
Продовження таблиці 2		
Характеристика невизначеності	Відсутність однозначних вимог і правил, національних регуляторів в області бухгалтерського обліку; Неясність всіх деталей доконаного факту господарського життя, що відбувся; Перевага правової форми над економічною сутністю господарської операції	Недостатньо формалізовані ситуації; Вибір з наявних варіантів при відсутності очевидних аргументів для однозначного вибору

Джерело розроблено автором

Перспективи подальших досліджень. Втім, застосування професійного судження бухгалтера ускладнюється внаслідок частих змін законодавства; нерозуміння керівництвом облікових проблем, формальним відношенням до обліку; відсутністю зацікавленого користувача бухгалтерської інформації; значними обсягами та високою інтенсивністю праці бухгалтера.

Література:

1. Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ.
2. Лозовицький С.П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті / С.П. Лозовицький // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 230-233.
3. Манько Н. Що потрібно знати керівнику замовляючи аудит / Н. Манько [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://misto.vn.ua>.
4. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту / І.М. Пожарицька // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – №4(70). – С. 454-459.
5. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія і практика: монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (з змінами та доповненнями).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (зі змінами та доповненнями).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (зі змінами та доповненнями).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (зі змінами та доповненнями).

10. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2015 року. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/>

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

12. Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 168 с.

13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років / пер. з англ. Київ: Аудиторська палата України / «Видавництво «Фенікс», 2018. Ч. 1. 1141 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>

15. Манько Н. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження Traektoriâ Nauki = Path of Science. 2018. Vol. 4, No 12.