



- підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. – № 1 (12) – 2016. – Харків: ХНАДУ, 2016 – С. 32-36.
7. Пушкар, М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 47-50.
8. Кіндрацька, Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л.М. Кіндрацька // Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12730>.

Кіндрацька Л.М.

д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ В ПРОЦЕСІ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Не викликає заперечення той факт, що в умовах поглиблення ринкових відносин суттєво розширюється коло користувачів обліковою та звітною інформацією, відтак підвищується значення бухгалтерського обліку, в межах якого якраз і продукується основний масив інформації, потрібної управлінцям різних рівнів.

На фоні обговорення багатьох питань на кшталт модернізації, трансформації, вдосконалення облікової системи, слід наголосити, що у всі часи облікова процедура формувалася у складі первинного обліку, поточного обліку та звітності. Втім, завжди існувала платформа для постійного розвитку облікових ідей, адекватних змінам економічних умов господарювання.

Варто зазначити, що у цьому сенсі розвиток бухгалтерських ідей носить історичний характер. Ідеї виникають у певному обліковому просторі і часі, як реакція на потреби практичної діяльності. Саме тому і мета, і роль, і методологія обліку перебуває у прямій залежності від виробничих відносин, що сформувалися у суспільстві. Іншими словами, історичний процес еволюції обліку підтверджує, що його цілі хоча і змінюються, але завжди облікова система має завершену форму, яка зводиться до комплексу спочатку облікової і насамкінець – звітної інформації.

Вже нині можливо вести мову, що головна функція бухгалтерського обліку – управлінська, тобто формування інформації на запит різних ієрархічних рівнів управління суб'єктом господарювання. Решта традиційних функцій не відкидається, але їх дія спрямовується на підсилення дії головної – управлінської.

Логічно також стверджувати, що у системі бухгалтерського обліку набувають важливості своєрідні контрольні індикатори, які характеризують стан бізнесу, але не тільки поточний, але й майбутній. Контрольні індикатори є адресною інформацією, необхідною для контролю за здійсненням всіх фактів господарської діяльності і виокремлення на основі її аналізу слабких ділянок з метою коригування управлінських рішень.

З огляду на це, завдання бухгалтерського обліку нелогічно зводити до простого опису фактів господарської діяльності через кореспонденцію рахунків.



Визнаючи ці факти елементами господарського процесу, в результаті якого змінюються активи підприємства і джерела їх отримання, основне завдання бухгалтерського обліку логічно окреслити так: підтвердження доцільності здійснення фактів у процесі ведення діяльності, визначення їх змісту, впливу на результати майбутньої діяльності і, що особливо важливо, формування комплексної інформації для ухвалення управлінських рішень.

Тут виникає певний парадокс: всі повинні бути поінформовані! А можливо так: «Чи всі мають бути поінформовані?». Певна річ, будь яка інформація пов'язана із витратами на її формування. А з іншого боку, чи потрібно на голови управлінців всіх рівнів скидати загалом, непрості потоки інформаційних даних. Саме в цьому і є парадокс, відійти від якого можливо єдиним методом – формувати інформацію на запит користувача, чим, загалом, характеризується адресність інформації. Абсолютна повнота інформації досягається за повної вичерпності джерел нової інформації, що практично нереально. Відтак, вести мову про абсолютну повноту інформації – нелогічно, втім це хоча саме до цього прагне кожен користувач. Спеціалісти, а це, як правило, працівники обліково-аналітичних підрозділів підприємств, забезпечуючи максимальне наближення до такого прагнення, вбачають у цьому свій професійний успіх.

Можливо саме це і є результатом професійного судження бухгалтера. Йдеться про застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті професійної діяльності (у нашому випадку у сфері бухгалтерського обліку). Зазначене потрібне завжди, тому нема підстав акцентувати необхідність застосування професійного судження саме на даний час, що нерідко пов'язують із високим рівнем невизначеності зовнішнього середовища та складністю суб'єктів господарювання впливати на нього.

Якщо професійне судження сприймати буквально, то працівники бухгалтерських служб мають право на власний погляд щодо обліковування фактів господарської діяльності. Можливо тут доречна така теза: «нема у житті нічого приємнішого, як поговорити із розумним, тобто із самим собою і на основі цього сформулювати власне професійне судження».

А як у цьому випадку підходити до різноманітних інструкцій, нормативних актів, циркулярів контролюючих органів. Усталено вважати, що і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності є специфічними рекомендаціями, спрямованими на забезпечення єдиних підходів до оцінки фактів господарської практики і відображення отримуваної інформації у звітності. По суті, міжнародні стандарти можливо розглядати як поради у досягненні певного виду успіху, у даному дослідженні – успіху у формуванні потрібного комплексу інформації. Отож, у цю схему важко вписується професійне судження бухгалтера. Якщо б воно було критерієм істини, (а як відомо кожен працівник, зокрема у сфері обліку, формує свої критерії) то ніколи інформація не була б співставною, оскільки в основу її формування поклалися б професійні судження окремих спеціалістів.

Загалом кожен, хто займається реалізацією завдань у сфері бухгалтерського обліку має пройти два випробування: перевірку розумових компетенцій і моральної стійкості. Саме це і буде його професійним судженням. Тут головне відчувати, де і коли його можливо застосувати без відходу від визначених процедур оцінки активів, капіталу і зобов'язань, які саме і описані у міжнародних облікових стандартах. Це доводить, що професійне судження завжди було основою облікової діяльності, відтак чогось нового у сучасних підходах до його застосування виділити неможливо. Якщо професійне судження ігнорувати, то облік набуде ознак рутинної справи – рахівництва. Відійти від цього можливо через автоматизацію облікових процесів, певна річ без професійного судження бухгалтера.

Коли ж працівник, вивчаючи зміни у нормативно-правовому полі, ідентифікуючи нові об'єкти обліку, використовує свої знаннєві компетенції, то їх можливо визнати професійним судженням.



Безпідставно також вважати, що необхідною умовою застосування професійного судження бухгалтера є наявність невизначеності та ризику [1, с. 57].

По-перше, ризики та невизначеності зовнішнього середовища завжди супроводжують бізнес; по-друге, навіть за їх відсутності, бізнес не завжди прибутковий; по-третє, за будь-яких умов, бухгалтерський апарат фіксує в обліку факти господарського життя, через узагальнення отриманої інформації і складає звітність різних видів (фінансову, управлінську, статистичну, для подачі контролюючим органам). Все зазначене базується на знаннях бухгалтера, використання яких можливо і є його професійним судженням.

Інша річ, коли бухгалтер використовує дещо незаконний підхід, з метою обійти законодавчі норми, тобто підхід в обхід чогось законного, наприклад в процесі розрахунку бази оподаткування. У цьому разі професійне судження тягне за собою адміністративну, а можливо і кримінальну відповідальність.

Тому не варто особливо акцентувати значення професійного судження в обліковій системі економічних суб'єктів за винятком випадків формування адресної інформації, коли бухгалтер стає повноправним учасником процесу управління суб'єктом, але тільки в частині поданої управлінцям інформації – і не більше. Далі – справа за менеджерами, головна роль яких полягає у правильній інтерпретації виражених мовою бухгалтерського обліку даних щодо ресурсів і пріоритетів компанії, виконуючи, по суті, функції експертів-перекладачів [2, с.15]. Ось тут справді матиме місце їх професійне судження стосовно коригування рішень через аналіз облікових даних.

Нерідко професійне судження пов'язують із новим видом обліку, окреслюючи його як креативний облік. Доречно навести думку Я.В.Соколова, який визначав, що «креативний облік є абсолютно новим поняттям, під яким загалом розуміють творчий облік». На практиці ця творчість зводилася до спотворення облікових даних [3, с.650]. Нині ж креативний облік намагаються втиснути у межі облікової політики, додаючи до цього ще професійне судження, правильність якого ніким не підтверджується, відтак нівелюється його негативний вектор у частині достовірності облікових записів. Ще різкіше до творчої бухгалтерії підійшов англійський економіст Е.Райс, розуміючи під творчою бухгалтерією порушення правил ведення бухгалтерського обліку заради надання цифр, бажаних компанії [3, с.262]. Ці, а також інші подібні підходи утверджують традиційні постулати бухгалтерського обліку – забезпечення надійності, достовірності, повноти інформації стосовно фактів і процесів господарської діяльності. Якщо з цим добре впоратись, то система бухгалтерського обліку сприйме і будь-які виклики часу. Вочевидь, еволюція бухгалтерського обліку – неминуча, але проходить за певними закономірностями, одна з яких – історична прийнятність попередньої методології, з можливістю оновлення її складових, оскільки будь-яке явище має своє початкове коріння. У даному сенсі – факт господарської діяльності. У своїй книзі «Законы Паркинсона», її автор С. Н. Паркинсон виокремлює категорію управлінського персоналу, під назвою «запутанист» [4, с.109] (думаю, українською «заплутаніст»), можливо той, хто здатен заплутати реальну облікову ідею на основі відомого тільки йому власного професійного судження. Погодьтеся, цього допускати неприпустимо, відтак до професійного судження треба підходити вкрай обережно, щоб не отримувати одночасно кілька варіантів інформації через різні професійні судження її укладачів, можливо і «заплутаністів».

Список використаних джерел

1. Дерун, І. А. Визначення сутності професійного судження бухгалтера / І. А. Дерун // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки; тези доповідей І Міжнар. Наук-практ. Інтернет конференції (м.Ужгород, 21 квітня 2017 р). – Ужгород: Вид-во УжНУ “Говерла”, 2017. – С.55-58.
2. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К.Уорд. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.



3. Райс, Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и финансовом анализе / Э. Райс. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2006. – 362 с.
4. Паркинсон, С. Н. Законы Паркинсона / С. Н. Паркинсон: Сборник: Пер. с англ. / Сост. и автор предисл. В.С.Муравьев. – М.: Прогресс, 1988. – 448 с.

Михайлишин Н.П.

к.е.н, доцент

Будник Л.А.

к.е.н., доцент

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ПРАВОВИЙ СТАТУС СУДОВОГО ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА, ЗМІСТ ЙОГО СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАТЬ І КОМПЕТЕНЦІЙ

Економічні злочини вважаються найбільш витонченими і професійними. Постійна зміна способів та форм протиправної діяльності зумовлює складність їх виявлення та високу латентність. Вони важко доказові і, як правило, здійснюються професіоналами, які добре орієнтуються у питаннях бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки, права, технології виробництва.

З метою підтвердження чи заперечення наявності ознак економічних правопорушень проводять судову економічну експертизу.

Судова економічна експертиза – це дослідження судовим експертом документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, документів про економічну діяльність підприємств і організацій, документів фінансово-кредитних операцій. Правовою основою проведення судової економічної експертизи є Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-ХІІ.

Зміст судової економічної експертизи полягає у вивченні судовим експертом за завданням суду (слідчого, судді, дізнання) наданих у його розпорядження документів про економічну діяльність суб'єкта господарювання з метою одержання важливих для правильного вирішення справи фактів. Особливістю судової експертизи є те, що експерт досліджує не сам об'єкт, а тільки інформацію про нього, яка міститься у документах, направлених на експертизу.

Термін «судова» означає, що експертиза застосовується у судовому процесі та її призначення, провадження і використання отриманих результатів передбачене процесуальним законодавством. Її замовником є тільки суд, суддя, орган дізнання, особа, що проводить дізнання і слідчий, які при її призначенні виносять відповідну постанову. Для проведення судової експертизи і надання висновку призначають судового експерта. Процесуальний статус судового експерта визнається тільки з моменту його призначення судом (слідчим). Як процесуальна особа експерт несе кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок чи покази.

Судова економічна експертиза може проводитися судовими експертами державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України та атестованими судовими експертами, які не є працівниками державних спеціалізованих установ. Судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста,