

## ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Постійний соціально-економічний розвиток ускладнює економічне середовище, наражаючи на ризик будь-яку економічну діяльність, якою займається суб'єкт господарювання. Крім того, на основі інформації, що була доступна на дату завершення звітного періоду, безпосередньо у процесі формування фінансової звітності роблять цілий ряд припущень стосовно майбутнього, що обумовлено невизначеністю економічного середовища. Так, ризик і невизначеність існують щодо таких бухгалтерських об'єктів та фактів господарського життя (ФГЖ) як наприклад, ризик виникнення безнадійних боргів, умовні зобов'язання чи післягарантійне обслуговування тощо. Таким чином, характерною рисою сучасної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності є нарощування кількості ситуацій, які потребують застосування професійного судження. Адже без гнучкого використання спеціалістами знань та досвіду на основі професійного судження механізм фінансового звітування, заснований виключно на механічному виконанні процедур бухгалтерського обліку, не працюватиме ефективно.

Професійні судження повинні формуватися у контексті діючих стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності та інших нормативно-правових актів. Проте, бухгалтерські стандарти містять, зазвичай, загальні принципи та керівництва щодо визнання та оцінки елементів фінансової звітності, або не містять їх взагалі. Тому вважається, що формування професійного судження доречно для розробки облікових підходів щодо окремого ФГЖ або набору ФГЖ у ситуаціях, коли: 1) не існує конкретного стандарту, що стосується цього ФГЖ; 2) стандарт існує, але не містить детальних керівництв щодо впровадження його положень в практичну діяльність; 3) стандарт містить правила обліку операцій, але не містить детального опису використання конкретного правила на практиці; 4) стандарт забезпечує достатню деталізацію та керівництво щодо впровадження, але потребує судження в його застосуванні щодо конкретних обставин; 5) існує декілька правильно та економічно обґрунтованих облікових підходів, які можуть застосовуватися до операцій до “проблемних” об'єктів та ФГЖ.

Процес формування професійного судження необхідно поділити на кілька послідовних етапів, якісне виконання яких передбачає виконання певних процедур.

*Етап 1. Збір та аналіз даних щодо об'єкту обліку та факту господарського життя.* Це означає, що до моменту виникнення необхідності застосування професійного судження вся релевантна ідентифікована інформація має бути накопичена. Для реалізації першого етапу необхідно зрозуміти мету операції або ФГЖ, їхню економічну сутність та юридичну форму. Це передбачає докладне вивчення положень угоди, а також усієї іншої доречної документації, включаючи акти, заключення, висновки, кореспонденцію тощо, та пов'язаних з нею операцій, що дозволяє визначити наміри сторін-учасниць операції, очікувані грошові потоки та їхній вплив на фінансовий стан та можливість подальшого функціонування суб'єкта господарювання.

*Етап 2. Пошук відповідного облікового підходу щодо об'єкту обліку та факту господарського життя в існуючій нормативній базі.* Цей етап передбачає вивчення вимог стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, концептуальних засад побудови облікової системи та інших відповідних джерел на предмет вибору найбільш доцільних методів обліку. Насамперед слід з'ясувати, чи охоплюється операція існуючими обліковими стандартами та іншими нормативними документами, і в якому ступені необхідно виносити судження. У разі відсутності стандарту чи інших рекомендацій доцільно розглянути методи відображення аналогічних операцій в межах відповідної системи бухгалтерського обліку або звернутися до Концептуальної основи щодо можливості застосування загальних принципів визначення, визнання та оцінки активів,

зобов'язань, доходів і витрат. Для отримання додаткових рекомендацій можна звернутися до публікацій авторитетних авторів та галузевої практики.

*Етап 3. Процес винесення судження.* На цьому етапі приймається безпосередньо рішення щодо методу обліку певного об'єкту або факту господарського життя. На базі одержаних матеріалів необхідно розглянути та оцінити діапазон альтернативних методів обліку. Для забезпечення максимальної об'єктивності судження доцільно вивчити, чи не переслідує вибраний метод обліку будь-які особисті інтереси та чи не породжує конфлікт інтересів, й переконатися, що при винесенні судження дотримуються усі етичні норми. Дуже важливо на цьому етапі визначити вплив вибраної облікової процедури на фінансовий результат діяльності, методуку відображення об'єкту обліку або факту господарського життя у фінансовій звітності, у тому числі примітках до неї.

Якщо виникають сумніви щодо вибору облікового підходу, не зайвим буде звернення за консультацією до колег, аудиторів, профільних експертів, регуляторів.

*Етап 4. Документування судження* передбачає створення форм первинної документації та організацію документообороту. Тобто на професійне бухгалтерське судження можна покладатися лише у тому випадку, якщо база формування цього судження належним чином задокументована.

Документація, що стосується процесу формування професійного судження щодо облікового підходу повинно містити: огляд об'єкту обліку або факту господарського життя; досліджені джерела, зокрема професійна бухгалтерська література, на яких базується формування судження; формулювання остаточного професійного судження; опис розглянутих альтернативних варіантів і пояснення, чому прийняте рішення було вибране, а інші – відхилені; чутливість судження до змін в обставинах факту господарського життя та діапазон часу, на який винесене судження; ім'я особи, що прийняла рішення, та дату винесення судження.

Слід підкреслити, що особи, відповідальні за підготовку фінансової звітності, повинні забезпечити документування та збереження інформації, яка підтверджує процес винесення професійного судження. Ця інформація виступає обґрунтуванням раніше зроблених суджень. Оскільки укладачі звітності несуть відповідальність за оцінку та зниження ризику суттєвого викривлення, вони повинні зважено підходити до вибору всіх релевантних фактів, які можна ідентифікувати.