

3. Соціальний пакет грає важливу роль для співробітників, його наявність формує сприятливу обстановку всередині підприємства і його високий імідж на ринку. В своїй управлінській політиці підприємство «Донецькі ЕС» розглядає соціальний пакет як ефективний ресурс і пропонує співробітникам широкий спектр послуг в сфері соціального забезпечення.

### Література

1. Кибанов А.Я. Управление персоналом организации / А.Я. Кибанов. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 365 с.
2. Мазур И.И. Корпоративный менеджмент / И.И. Мазур. - М.: Омега-Л, 2008. - 781 с.
3. Орлов А.Н. Методология формирования компенсационных пакетов на предприятиях / А.Н. Орлов // Организация продаж страховых продуктов. - 2009. - №6. - С. 45-49.

УДК 657.1

## ВПЛИВ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА НА ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

*Петрова І.П., Піскунова Н.В.*

*Резюме.* У статті досліджено вплив професійного судження бухгалтера на облікову політику підприємства. Узагальнено міжнародний досвід щодо поняття “професійного судження” під час формування облікової політики підприємства. Застосування системного підходу, методів аналізу і синтезу дозволило визначити роль професійного судження в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Професійне судження є результатом мислення бухгалтера, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку. Проте, слід враховувати, що зміни в господарській діяльності підприємств можуть зумовити необхідність перегляду прийнятих рішень і внесення певних коригувань до облікової політики, що може бути встановлено лише на підставі професійного судження бухгалтера.

*Ключові слова:* професійне судження, облікова політика, бухгалтерський облік.

**Вступ.** Потреба у застосуванні професійного судження виникло у зв'язку з динамічним розвитком ринкових відносин. Професійне судження ґрунтується на знаннях, досвіді і кваліфікації бухгалтера. Саме тому в сучасних умовах господарювання воно є одним із засобів забезпечення та надання користувачам повної, правдивої та неупередженої облікової інформації про результати діяльності підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Питання про професійне судження бухгалтера виникло у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку, що здійснює держава відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 20. 10. 1998 р. Для виконання цієї програми були прийняті Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування й низку методичних рекомендацій. У цих нормативних документах наведені лише загальні принципи та положення, і вони не містять детальних правил (рекомендацій) щодо вирішення того чи іншого суперечливого питання. Тому в умовах альтернативних положень однозначного нормативного регулювання порядку облікового відображення окремих об'єктів, невизначеностей зумовлюють виникнення потреби у формуванні та застосуванні бухгалтером професійного судження [1, С. 82].

Окремі теоретичні та методологічні питання професійного судження відображені у працях провідних зарубіжних і вітчизняних економістів П. Житного [1], В. Ковальова [2], С. Ніколаєвої [3], А. Рабоцук [4], О. Рожної [5,6], Я. Соколова [7], О. Шапошнікова [8], Л. Шнейдмана [9] та ін.

Однак слід відзначити, що у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі досі не дано повного висвітлення впливу професійного судження бухгалтера на формування облікової політики.

Метою статті є дослідити вплив професійного судження бухгалтера на облікову політику підприємства.

**Основний розділ.** Поняття «професійне судження» виникло недавно в англійських країнах, тому воно базоване на британсько-американській моделі та Міжнародних стандартах фінансової звітності, але разом із тим отримало визнання у майже всіх країнах світу. Вперше це поняття було відображено в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, у п. 45 «Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів» відмічено: «На практиці часто виникає необхідність збалансування якісних характеристик або ж забезпечення їх належного співвідношення, відповідних характеристик для досягнення цілі фінансових звітів. Відносна важливість тієї чи іншої характеристики у різних випадках є справою професійних суджень» [10, С. 33].

Окрім цього, в МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зазначено, що за відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовують до операцій, іншої події або умови, управлінському персоналові слід використовувати професійне судження під час розроблення та застосування облікової політики, щоб інформація була:

а) доречною для потреб користувачів із прийняття економічних рішень;

б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:

– подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;

– відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;

– є нейтральними, тобто вільними від упереджень;

– є об'єктивними;

– є повними в усіх суттєвих аспектах.

Під час розроблення професійного судження управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених джерел у тій послідовності, в якій вони наведені далі:

а) вимоги та керівництва наведені в стандартах і тлумаченнях, у яких йдеться про подібні й пов'язані з ними питання;

б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу і витрат, що наведені в Концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

У міжнародних та вітчизняних нормативних документах взагалі не визначено таке поняття, як «професійне судження», а зафіксована лише сфера його застосування. В економічній літературі з питань бухгалтерського обліку наведені різні визначення цього поняття. Так, одні автори під професійним судженням розуміють «думку, яку добросовісно висловив професійний бухгалтер про господарську ситуацію, що є корисною як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [5, С. 53], інші – «обґрунтовану думку професійного бухгалтера щодо способів кваліфікації і розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації та їх змін» [12, С. 51].

Проф. Л. Шнейдман трактує професійне судження як «думку, висновок професіонала, що є основою для прийняття рішень в умовах невизначеності. Воно базоване на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних спеціалістів» [9, С. 59].

Деякі вітчизняні економісти вважають, що: «Професійне судження фахівців за умов розвитку ринкових відносин є засобом створення якісної облікової політики, здатної реагувати на нестандартні зовнішні та внутрішні ситуації, які виникають при функціонуванні виробничої системи» [2, С. 26]. Це свідчить про тісний зв'язок професійного судження та облікової політики підприємства. М. Щирба вважає, що під професійним судженням необхідно розуміти думку, яку добросовісно висловив професійний бухгалтер (управлінський персонал) в обліковій політиці підприємства про механізм відображення господарських фактів (операцій) у бухгалтерському обліку та звітності в умовах невизначеності з метою прийняття користувачами облікової інформації обґрунтованих рішень [1, С. 84]. Таким чином, об'єктом професійного судження в бухгалтерському обліку є господарський факт (операція) або подія в умовах невизначеності, що впливають на форму і зміст звітності господарюючого суб'єкта.

Отже, з питань відображення господарських фактів (операцій) у бухгалтерському обліку та звітності за умов невизначеності бухгалтер має приймати рішення, використовуючи механізм професійного судження.

Виступаючи абстрактним поняттям, професійне судження знаходить документальне відображення на рівні підприємства у Положенні (наказі) про облікову політику. Проте, слід враховувати, що зміни в господарській діяльності підприємств можуть зумовити необхідність перегляду прийнятих рішень і внесення певних коригувань до облікової політики, що може бути встановлено лише на підставі професійного судження бухгалтера (рис. 1).

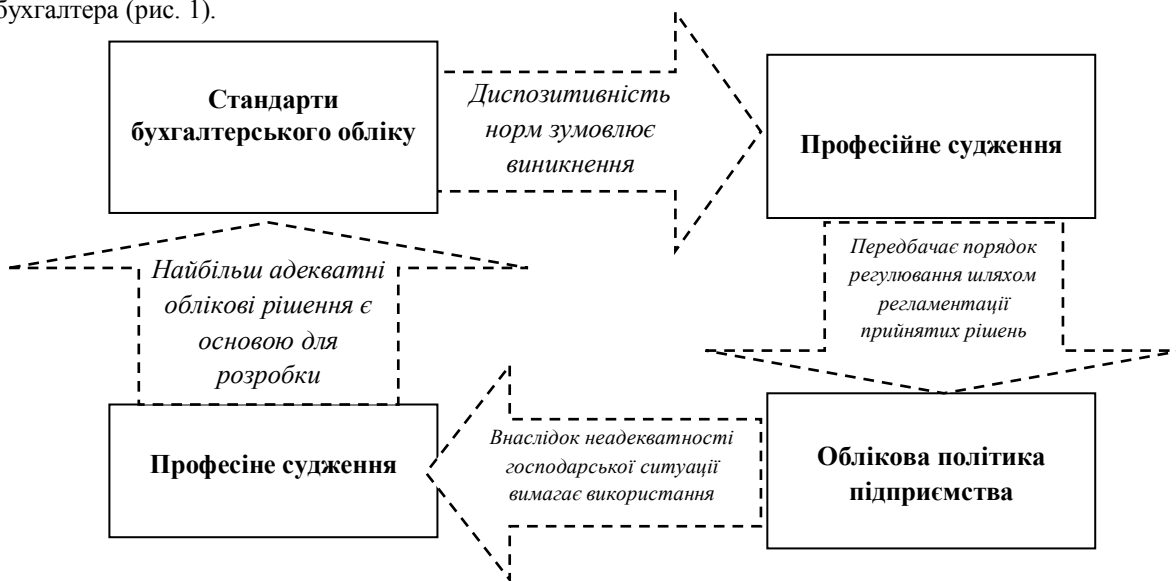


Рис. 1. Взаємозв'язок стандартів бухгалтерського обліку, облікової політики та професійного судження бухгалтера [4]

Для формування професійного судження є кілька джерел даних: нормативні документи; знання теорії бухгалтерського обліку, що дає бухгалтерові змогу розширити уявлення про ситуацію, яку він аналізує, і здоровий глузд – найпростіший шлях, яким має йти справжній спеціаліст [7, С. 53–54].

Аналіз вітчизняної бухгалтерської практики свідчить про необхідність впровадження поетапного формування професійного судження.

У зв'язку з цим, важливого значення набувають пропозиції О. Рожнової [5], щодо «поетапного впровадження механізму винесення професійних суджень у системі генерації облікової інформації».

Перший етап – підготовчий. Він охоплює два блоки заходів: інформаційного забезпечення – створення відповідної інформаційної бази для того, щоби бухгалтер сформулював професійне судження, враховуючи інформацію про зовнішнє середовище і потоки інформації про діяльність підприємства; навчання – навчання роботі з інформацією про зовнішнє середовище, аналізу ризиків, встановленню економічних вигод, ситуаційний тренінг.

На другому етапі необхідно оцінювати прийняті професійні судження, виявляти допущені помилки та їх причини. У випадку незадовільної оцінки, великої кількості суттєвих помилок і визначення причин помилок як внутрішніх слід повернутися до першого етапу [5, С. 143].

Професійне судження є результатом мислення бухгалтера, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку.

Професійні судження можна за приналежністю до звітних періодів, щодо яких їх формують, умовно поділити на дві групи:

- професійні судження щодо інтерпретації майбутніх фактів господарської діяльності, виникнення яких із досить високим ступенем достовірності передбачають, враховуючи знання фактів попередніх звітних періодів або іншої інформації;

- професійні судження щодо фактів господарської діяльності, котрі виникають у поточному звітному періоді.

У першому випадку професійне судження оформляють як наказ із облікової політики, що затверджують на початку року; в другому – або як зміна, або як доповнення до облікової політики протягом року.

При формуванні професійного судження важливе значення має співвідношення між об'єктивною і суб'єктивною складовими. Завдання отримання найдостовірнішої інформації у фінансовій звітності обумовлює необхідність превалювання об'єктивної складової у професійному судженні. Об'єктивність професійного судження ґрунтована на використанні достовірних даних для оцінки реальної ситуації. Суб'єктивність професійного судження обумовлена його природою. Співвідношення об'єктивної і суб'єктивної складової у професійному судженні залежить від ряду факторів:

- якість зовнішньої управлінської інформації (підвищення якості зовнішньої управлінської інформації збільшує об'єктивність);

- інформованість бухгалтера про різні аспекти діяльності підприємства і стан зовнішнього середовища (вплив аналогічно попередньому в більшості випадків);

- рівень технологічного забезпечення процесу генерації облікової інформації, її аналізу та прогнозування (у цілому прямий вплив аналогічного впливу перших двох факторів, однак можлива ймовірність виникнення зворотнього ефекту):

- досвід бухгалтера з винесення судження (вплив цього фактора може бути як позитивним, так і негативним);

- готовність до винесення професійного судження та впевненість у значимості судження (вплив цього фактора також може бути як позитивним, так і негативним);

- характерологічні особливості бухгалтера (вплив неформалізований).

С. Ніколаєва зазначає, що на об'єктивність професійного судження згадані фактори впливають сукупно, при цьому вектори спрямованості впливу окремих факторів можуть не співпадати.

Аналіз впливу факторів на об'єктивну складову показує, що прямий вплив більше характерний для перших трьох факторів, останніх три фактори можуть здійснювати як прямий так і зворотний вплив. Для формування професійного судження бухгалтер має бути всебічно обізнаним про діяльність підприємства, мати в розпорядженні всі дані, що його цікавлять, не тільки про підприємство, а й про середовище, в якому воно функціонує [3, С. 140–141].

Проведений аналіз факторів, що впливають на процес винесення кадрами, які забезпечують управління в системі генерації облікової інформації, свого професійного судження, дає змогу вважати процес винесення професійного судження бухгалтерами сферою високого ризику (особливо в нашій країні). Основними причинами даної ситуації є: соціально-економічні процеси в сучасних умовах мають тенденцію до швидкої зміни і характерні значною ентропією; процес винесення бухгалтером професійного судження не унеможливує суб'єктивність. Суб'єктивність знаходить своє вираження у: балансі між екстравертністю та інтровертністю поведінки кадрів, які забезпечують управління в системі фінансової звітності; обумовленості

сприйняття управлінської інформації і процесу прийняття рішення (винесення професійного судження) минулим досвідом, переважаючими настановами і особистими цілями, емоціями; характері особистої інтерпретації різних подій, дій, соціальних і професійних норм поведінки.

Виявлено, що професійне судження бухгалтера має визначальні особливості, зокрема: коло питань, стосовно яких воно формується, обмежене предметом бухгалтерського обліку; особа, яка формує професійне судження, повинна нести відповідальність за його якість; професійне судження, яке застосовується для прийняття рішення щодо вибору способу відображення в обліку господарських операцій, набуває характеру обов'язковості виконання, тобто має організаційно-методичний характер, і підлягає закріпленню Положенням (наказом) про облікову політику, знаходять відображення у пояснювальній записці чи Примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання; професійне судження бухгалтера необхідно формувати, виходячи з регулюючих облікових нормативних документів, принципів бухгалтерського обліку, а також з урахуванням етично-моральних вимог до бухгалтера, визначених суспільством [7].

Застосування професійного судження бухгалтера на практиці супроводжується виникненням таких проблемних питань, як збереження моральності бухгалтера, рівень прояву явища, відомого в західній обліковій літературі як “креативний облік”.

Вітчизняні автори по-різному тлумачать креативний облік. Більшість із них, спираючись на працю М. Метьюса і М. Перері [15], вважають, що креативний облік може бути як негативним, так і позитивним явищем.

При цьому Н. Малюга [13] вважає креативний облік окремим видом обліку, а М. Пушкар [1] під креативним обліком розуміє творчий облік, який потребує від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження.

С. Легенчук [14, С. 97] виділяє “умовно-креативний облік” - введення обліку в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку. Для визначення обліку, орієнтованого на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку використовують назву “агресивний облік”, яка досить часто вживається зарубіжними вченими (А. Карманська, Ч.В. Малфорд, С.Е. Коміскі).

Взаємозв'язок між запропонованими поняттями представлено на рисунку 2.

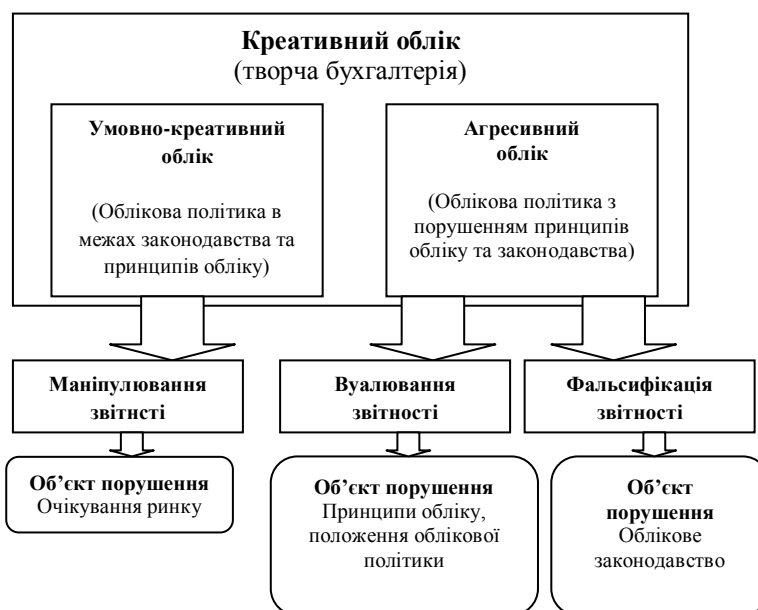


Рис. 2. Взаємозв'язок між поняттями “креативний облік”, “умовно-креативний облік” та “агресивний облік”

Виділення трьох способів порушення дозволяє ідентифікувати “вузьке місце” системи обліку в Україні. На нашу думку маніпулювання і вуалювання фінансової звітності є достатньо дієвим механізмом зловживань в бухгалтерському обліку, які дуже складно виявити, оскільки всі маніпуляції проводяться в рамках нормативного законодавства.

На думку М. Метьюса і М. Перері, єдиним засобом стримування креативного обліку є розробка довгострокової професійної позиції, а бухгалтери мають увібрати в себе професіоналізм та етику [15, С. 40].

Приймаючи рішення із застосуванням професійного судження, бухгалтер не завжди дотримується положень чинного законодавства та принципів бухгалтерського обліку, а також порядності й справедливості, що може бути обумовлено як його власними інтересами, так і розпорядженням керівництва. Саме тому гостро

постає питання про рівень морально-етичних якостей бухгалтера в умовах недосконалої нормативної бази бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Необхідність професійного судження викликано всерозростаючим ускладненням господарської діяльності, що вимагає від вітчизняних бухгалтерів в умовах невизначеності ініціативи щодо отримання інформації.

Таким чином, професійне судження, яке оформляють як систему документів, що вводять в облікову політику підприємства, є унікальним засобом, за допомогою якого, по-перше, лібералізують систему бухгалтерського обліку; по-друге, удосконалюють нормативну систему бухгалтерського обліку і звітності; по-третє, усувають протиріччя, закладені в законодавстві; по-четверте, підвищується статус бухгалтера на окремому підприємстві та в суспільстві в цілому [3, С. 54–55].

Оскільки професійне судження є новим поняттям в обліковій практиці нашої країни, то у зв'язку з цим необхідно вивчити міжнародний досвід та досвід зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою з метою попередження наслідків та зменшення негативного впливу його застосування у вітчизняній системі обліку.

### Література

1. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія/ М.С.Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
2. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний// Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
3. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева// Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50–55.
4. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: Автореф. Дис. ... кандидата екон. Наук / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 23 с.
5. Рожнова О. В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат/ О.В. Рожнова. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: Экзамен, 2003. – 192 с.
6. Рожнова О. В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат/ О.В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2001. – 320 с.
7. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века /Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева// Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
8. Шапошников А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А.А. Шапошников, Т.В. Синицина// Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 3–9.
9. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСФО/ Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 96 с.
10. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів / Перекл. з англ. За ред. Н. Неводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.
11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 р. / Пер. з англ. Мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.
12. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Перекл. з англ. За ред. С. Ф. Голова. – I частина. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
13. Малюга Н.М. Проблеми викладення теорії бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга// Регіональні перспективи. – 2003. - №2-3. – С. 215-218.
14. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерському обліку / С.Ф. Легенчук// Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 2(14). – С. 88-101.
15. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству/ С. Голов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 1. – С. 31-42.

УДК 658.15

### МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕННЯ ДЕНЕЖНИМИ ПОТОКАМИ ПРІДПРИЯТТЯ В РИНОЧНИХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

*М.А. Петрова, А.Г. Беспалова*

*Резюме.* В статье анализируются существующие подходы к определению категории «денежные потоки предприятия». Рассмотрены методы оценки и показатели эффективности управления денежными потоками. Разработан механизм управления денежными потоками предприятия.

*Ключевые слова:* денежный поток, чистый денежный поток, управление денежными потоками

В условиях рыночной экономики не вызывает сомнения значимость денежных средств и денежных потоков в деятельности субъектов хозяйствования. Отсутствие их или наличие меньше, чем нужно может быть причиной их банкротства. Отечественная и зарубежная статистика свидетельствует о том, что предприятия становятся банкротами в силу отсутствия денежных средств, даже будучи прибыльными. Формирование