

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ ПРОФЕСІЙНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО СУДЖЕННЯ В КОНТЕКСТІ ЗМІЦНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF PROFESSIONAL ACCOUNTING JUDGMENT IN THE CONTEXT OF STRENGTHENING THE ECONOMIC SECURITY OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Статтю присвячено обґрунтуванню напрямів розвитку інституту професійного бухгалтерського судження в контексті зміцнення економічної безпеки аграрних підприємств. Установлено сутнісні характеристики професійного судження як складової частини інституту бухгалтерського обліку. На основі результатів всеукраїнського експертного опитування, а саме анкетування працівників бухгалтерських служб, науковців та здобувачів освітніх ступенів, визначено місце економічної безпеки в системі обліково-аналітичного забезпечення управління аграрними підприємствами. Установлено фактори, які безпосередньо впливають на input-середовище формування професійного судження, а також подано їх визначення. Розроблено структурну модель формування професійного безпекового судження бухгалтера, що разом з наявними передбачає одночасне виокремлення безумовного, альтернативного, компромісного та незалежного суджень і поглиблює методологічну доцільність усебічного врахування біхевіористичного впливу неформальних інститутів у процесі безпеко орієнтованої трансформації обліково-аналітичного забезпечення аграрних підприємств.

Ключові слова: професійне бухгалтерське судження, бухгалтерський облік, економічна безпека, обліково-аналітичне забезпечення, аграрні підприємства, інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Стаття посвячена обґрунтуванню напрямів розвитку інституту професійного

бухгалтерського судження в контексті укріплення економічної безпеки аграрних підприємств. Установлені сутнісні характеристики професійного судження як складової частини інституту бухгалтерського обліку. На основі результатів всеукраїнського експертного опроса, а именно анкетирования работников бухгалтерских служб, ученых и соискателей образовательных степеней, определено место экономической безопасности в системе учетно-аналитического обеспечения управления аграрными предприятиями. Установлены факторы, которые оказывают непосредственное влияние на input-среду формирования профессионального суждения, а также предоставлены их определения. Разработана структурная модель формирования профессионального безопасного суждения бухгалтера, которая наряду с существующими предусматривает одновременное выделение безусловного, альтернативного, компромиссного и независимого суждений и углубляет методологическую целесообразность всестороннего учета биовиористского влияния неформальных институтов в процессе безопасно ориентированной трансформации учетно-аналитического обеспечения аграрных предприятий.

Ключевые слова: профессиональное бухгалтерское суждение, бухгалтерский учет, экономическая безопасность, учетно-аналитическое обеспечение, аграрные предприятия, институциональная теория бухгалтерского учета.

УДК 657.1:338.30

<https://doi.org/10.32843/infrastruct45-39>

Василишин С.І.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Харківський національний аграрний університет імені В.В. Докучаєва

Vasylishyn Stanislav

Kharkiv National Agrarian University
named after V.V. Dokuchaiev

The effectiveness of management decisions in the instability of the business environment and increasing risks of economic security depends on the appropriate level of accounting and analytical support and the quality of professional judgment of accountants. Consideration of accounting and analytical support as a concept of economic security management allows forming a new idea of the organization of the information basis for effective and timely management decisions. The article is devoted to the substantiation of the directions of development of the institute of professional accounting judgment in the context of strengthening the economic security of agricultural enterprises. The essential characteristics of professional judgment as a component of the institute of accounting are established. Based on the results of the All-Ukrainian expert survey of employees, accountants, scientists and PhD-students, the place of economic security in the system of accounting and analytical management of agricultural enterprises is established. It is proved that in the process of improving the accounting and analytical support of economic security of agricultural enterprises is given to the institute of professional judgment of an accountant, which, other things being equal, is the root cause and driving force of security accounting policy and safe business reporting. The factors that have a direct impact on the input-environment of professional judgment and their definition are identified. A structural model of formation of professional security judgment of an accountant is developed. It is proved that the model, which providing separation of unconditional, alternative, compromise and independent judgments, deepens methodological expediency of comprehensive consideration of behavioral influence of informal institutions in the process of safety-oriented transformation accounting and analytical support of agricultural enterprises. Based on the proposed structural model, it is appropriate to hypothesize the transformation of the mission of the accounting profession in the context of economic security, which is connecting with rapid growth of digitalization risks of economic security.

Key words: professional accounting judgment, accounting, economic security, accounting and analytical support, agricultural enterprises, institutional theory of accounting.

Постановка проблеми. Ефективність прийнятих управлінських рішень в умовах нестабільності середовища підприємницької діяльності та посилення ризиків економічної безпеки залежить від

належного рівня обліково-аналітичного забезпечення та якості професійного судження бухгалтерів.

Розгляд обліково-аналітичного забезпечення як концепту управління економічною безпекою

дає змогу сформувати нове уявлення про організацію інформаційного підґрунтя для прийняття ефективних та своєчасних управлінських рішень. З огляду на це актуальним є пошук напрямів розвитку інституту професійного бухгалтерського судження в діджиталізованому світі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Методологію формування професійного судження та його вплив на обліково-аналітичне забезпечення розглянуто в працях багатьох науковців, таких як І. Баланюк, В. Дерій, В. Жук, Т. Камінська, Н. Правдюк, І. Садовська, І. Юхименко-Назарук. Наукові праці вчених становлять потужну теоретичну і практичну базу, що свідчить про велику актуальність досліджуваного питання, але типізацію та розвиток професійного бухгалтерського судження в контексті зміцнення економічної безпеки на рівні аграрних підприємств вивчено недостатньо глибоко. Це зумовлює необхідність проведення подальших досліджень.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування напрямів розвитку інституту професійного бухгалтерського судження в контексті зміцнення економічної безпеки аграрних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку як домінуюча течія сучасного розуміння бухгалтерського обліку визначає його предмет з подвійного погляду, адже, по-перше, розглядає облік як засіб відображення фактів, явищ та операцій у процесі функціонування підприємств; по-друге, тлумачить його як «мистецтво» інтерпретації на основі реалізації професійного судження, тобто під час формування можливостей для розширення сутності предмета бухгалтерського обліку як творчого процесу вирішальну роль відіграє саме професійне судження, що «являє собою обґрунтовану, підтверджену професійною кваліфікацією думку бухгалтера» [1, с. 240].

Саме поняття «професійне судження» єдиної дефініції не має, проте його можна охарактеризувати як набір дій бухгалтера чи іншого фахівця, який, спираючись на власний досвід і професійний рівень, приймає рішення про відображення в обліку та розкриття у звітності операцій або подій, що перебувають поза межами регулювання стандартами чи можуть мати подвійне трактування в законодавчій базі і відповідають діючій на підприємстві обліковій політиці. Зокрема, згідно з нормами МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовують до операції, іншої події або умови, управлінський персонал повинен застосовувати судження під час розроблення та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною для потреб користувачів із прийняття економічних рішень; достовірною, адже фінансова звітність достовірно подає фінансовий

стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; є нейтральною, тобто вільною від упереджень; є обачливою; є повною в усіх суттєвих аспектах [2].

Водночас під час здійснення судження управлінський персонал має посилатись на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:

- вимоги в МСФЗ, у яких йдеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі [2].

Водночас, на думку І. Садовської, І. Бабіч та К. Нагірської, «професійне бухгалтерське судження не є панацеєю, але й не можна його нівелювати на етапі становлення фермерства в Україні та ймовірного виходу на світові ринки щодо сільськогосподарської продукції, інноваційних галузевих технологій і, врешті, облікової галузевої методології з основами інституціональної константи» [3, с. 48].

Серед наявних літературних джерел [1; 3; 4; 5; 6; 7; 8] немає єдиного визначення професійного судження як складової частини інституту бухгалтерського обліку, хоча науковці наголошують на винятковій можливості розвитку інституту судження в процесі адаптації до мінливого нормативно-правового забезпечення обліку та появи нових, часто «нетипових» об'єктів обліку й господарських операцій. Наголошуємо на тому, що економічну безпеку можна віднести до нових складових частин обліку, адже вона генерує ризики та загрози й механізми захисту від них, втілені у господарських операціях та об'єктах безпекового характеру.

Задля глибокого аналізу поглядів професійного середовища на окремі аспекти обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки в цифровому світі ми провели всеукраїнське експертне опитування, а саме анкетування працівників бухгалтерських служб, науковців та здобувачів освітніх ступенів «Місце економічної безпеки в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами і трансформація бухгалтерської професії в цифровому світі». Опитування тривало протягом 2019–2020 рр. та охопило 858 респондентів, серед яких 62,1% складають бухгалтери-практики провідних аграрних підприємств і підприємств інших галузей національної економіки з Харківської, Київської, Дніпропетровської, Львівської, Сумської, Вінницької, Чернігівської, Черкаської та Донецької областей. Підтвердженням вагомості економічної безпеки в системі формування професійних суджень є результати проведеного анкетування,

відповідно до якого 92,8% бухгалтерів-практиків, 97,0% керівників і 100% інших категорій респондентів вважають, що економічна безпека є важливим об'єктом обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством і запорукою його розвитку (рис. 1). Крім того, 66,7% керівників та 85,7% бухгалтерів хоча б один раз у своїй професійній діяльності стикалися з категорією «економічна безпека».

Дослідник І. Юхименко-Назарук вважає, що «зادля обґрунтування особливостей застосування формальних та неформальних правил, яких слід дотримуватись в процесі здійснення професійного судження, виходячи з положень інституційної теорії, слід визначити види професійних суджень, застосовуючи більш широке розуміння сутності цього поняття. При цьому також слід враховувати, що на побудову класифікації професійних суджень впливає наявний рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку, оскільки від нього залежить характеристика об'єкта, щодо якого здійснюється професійне судження» [8, с. 185]. З урахуванням цих позицій автор виокремлює чотири умови формування та реалізації професійного судження бухгалтера й диференціює їх прояв під впливом формальних та неформальних правил, виділяючи здійснення суджень за аналогією (за відсутності регламентації); дотримання чітко встановлених правил (за суцільної регламентації); змішану процедуру здійснення судження (за несукцільної регламентації з визначеними обставинами); обмежену процедуру здійснення судження (за несукцільної регламентації з невизначеними

обставинами) [8]. Як бачимо, головним критерієм поділу професійних суджень є наявність нормативного регулювання, яке має неоднозначне трактування та формує альтернативи щодо прийняття професійних суджень різної спрямованості.

Таким чином, на наш погляд, у процесі вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки аграрних підприємств вагоме місце посідає інститут професійного судження бухгалтера, що за інших рівних умов є першо-причиною та рушійною силою формування безпеки орієнтованої облікової політики та безпечного подання бізнесу у звітності. З огляду на ці обставини вважаємо нагальним виділення окремої складової частини, а саме професійного безпечного професійного судження бухгалтера, що відображає спроможність професіонала приймати обґрунтовані рішення під впливом формальних та неформальних інститутів.

Звернемося до факторів, які безпосередньо впливають на input-середовище формування професійного судження. Серед них виокремлюємо (I) стратегію і тактику зміцнення економічної безпеки; (II) якість вхідної інформації; (III) облікову політику; (IV) врахування впливу макро-, мезо- та мікрофакторів.

Стратегія і тактика зміцнення економічної безпеки є визначальним фактором, який формує інформаційні запити обліково-аналітичного забезпечення та зумовлює безпекову спрямованість управлінських рішень. Серед основних складових частин такого впливу слід назвати:

- місію та цілі підприємства;

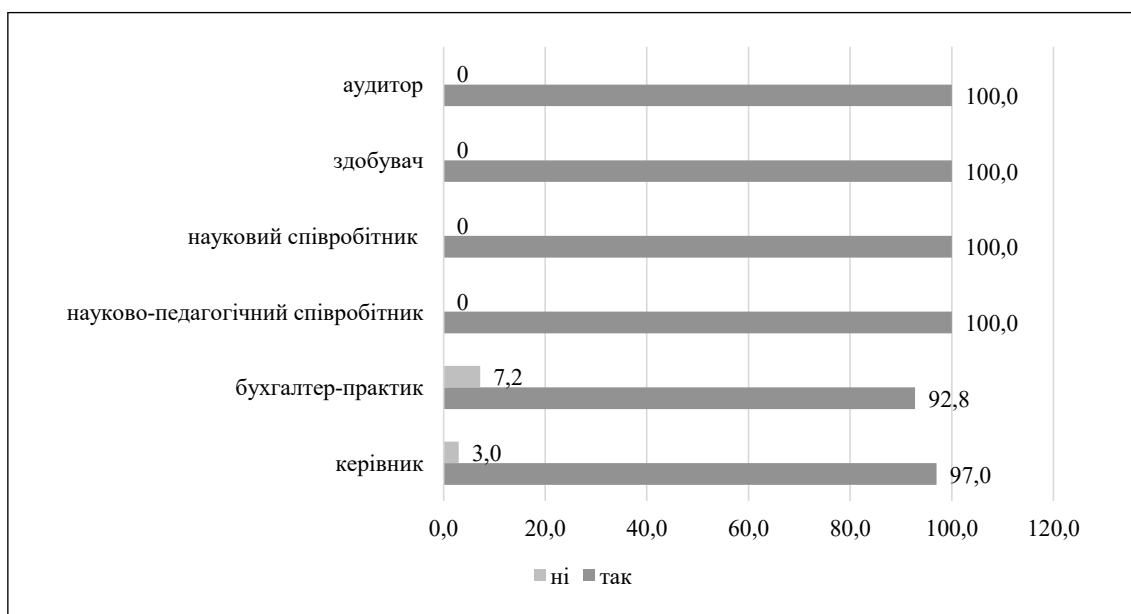


Рис. 1. Експертна відповідь респондентів на питання «Чи вважаєте Ви, що економічна безпека є важливим об'єктом обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством і запорукою його розвитку?»

Джерело: побудовано за результатами всеукраїнського експертного опитування

– період планування та прийняття рішень щодо зміцнення економічної безпеки (довго-, середньо- чи короткостроковий), від чого залежать стратегія й тактика гарантування та зміцнення економічної безпеки;

– бюджет доходів і витрат, закладений в основу стратегії і тактики гарантування та зміцнення економічної безпеки;

– організаційну структуру підприємства й розподіл функціональних повноважень;

– ефективність комунікацій та зворотного зв'язку;

– рівень ефективності моніторингових та контрольних заходів тощо.

Якість вхідної інформації. Під цією групою факторів розуміємо сукупність характеристик та властивостей, що дають змогу оцінити рівень придатності інформації для досягнення цілей, поставлених користувачами такої інформації. Якісні характеристики корисної фінансової інформації, відображені в Концептуальній основі фінансової звітності [9] та Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкт господарювання, який звітує на основі інформації, поданої у його фінансовому звіті.

Облікова політика – це один із найбільш визначальних input-факторів професійного безпекового судження бухгалтера, оскільки відображає вихідні параметри функціонування обліку на підприємстві та включає:

– ідентифікацію та напрями реконструкції об'єктів обліку в контексті гарантування економічної безпеки підприємства;

– безпеко орієнтовані принципи обліку;

– особливості застосування окремих елементів методу бухгалтерського обліку;

– обґрунтування форми обліку та регламентів документообігу;

– систему методичних підходів до оцінки, визнання, відображення в системі рахунків та розкриття у звітності господарських операцій і подій, які здатні вплинути на економічну безпеку та посилити ризики підприємницької діяльності;

– установлення коректності даних щодо окремих процедур обліку та подання у звітності активів, власного капіталу та зобов'язань;

– організаційні підходи до функціонування бухгалтерських служб тощо.

Макро-, мезо- та мікрофактори обліково-аналітичного забезпечення. У контексті формування професійного судження бухгалтера найбільший вплив, на нашу думку, мають такі фактори, як прогнозний рівень інфляції в середньо- та довгостроковому періоді; наслідки впливу судження на розмір податків чи зборів; ступінь задоволення запитів державних регуляторних або контролюючих

органів; рівень організації бізнес-відносин з контрагентами; кадрове забезпечення та організаційна культура підприємства.

За результатами всеукраїнського експертного опитування, перше місце серед таких факторів посідають контролюючі інституційні утворення, на думку всіх груп експертів, та організаційні інституційні утворення, на думку бухгалтерів-практиків (рис. 2).

Наступним етапом є безпосереднє формування професійного безпекового судження бухгалтера, яке залежно від наявності нормативно-правового забезпечення та впливу морально-етичних переконань бухгалтера ми поділяємо на чотири типи.

1) Безумовні судження формуються в процесі вирішення питань щодо обліку операцій, які мають чітку регламентацію нормативних актів, проте можуть мати різне спрямування, базуючись на наявних регламентах зміцнення економічної безпеки конкретного підприємства.

2) Альтернативні судження є найбільш доцільними за наявності «подвійного», а часом і «потрійного» трактування певних норм разом з власними переконаннями, які у своїй сукупності здатні генерувати так звані альтернативні підходи до відображення конкретних об'єктів чи операцій безпекового характеру.

3) Компромісні судження є змішаною формою двох попередніх підходів і базуються на пошуку так званого компромісу між імплементацією конкретних норм і застосуванням власного професійного досвіду та морально-етичних переконань бухгалтера.

4) Незалежні судження є найбільш складними в професійній діяльності бухгалтерів, оскільки мають базуватися виключно на аналогічних підходах до обліку інших об'єктів чи операцій та власному професійному досвіді бухгалтерів і перебувають поза межами прямого нормативно-правового регулювання. Наголосимо на тому, що саме незалежними професійними судженнями є судження щодо гарантування та зміцнення економічної безпеки підприємств.

В результаті формування професійних безпекових суджень бухгалтера генерується output-середовище мінімізації ризиків та загроз підприємницькій діяльності; гарантується необхідний рівень економічної безпеки; досягається максимізація ефективності прийняття управлінських рішень і підвищується якість вихідної інформації (у вигляді фінансової та управлінської звітності).

Описані етапи створюють комплексну модель формування професійного безпекового судження бухгалтера, яка максимально сприяє побудові безпеко орієнтованого обліково-аналітичного забезпечення та враховує біхевіористичні акценти інституту бухгалтерського обліку (рис. 3).



Рис. 2. Експертна думка про вагомість впливу інститутів на професійне судження бухгалтера про відображення операцій, які позначаються на економічній безпеці в системі бухгалтерського обліку та формуванні показників звітності

Джерело: побудовано за результатами Всеукраїнського експертного опитування

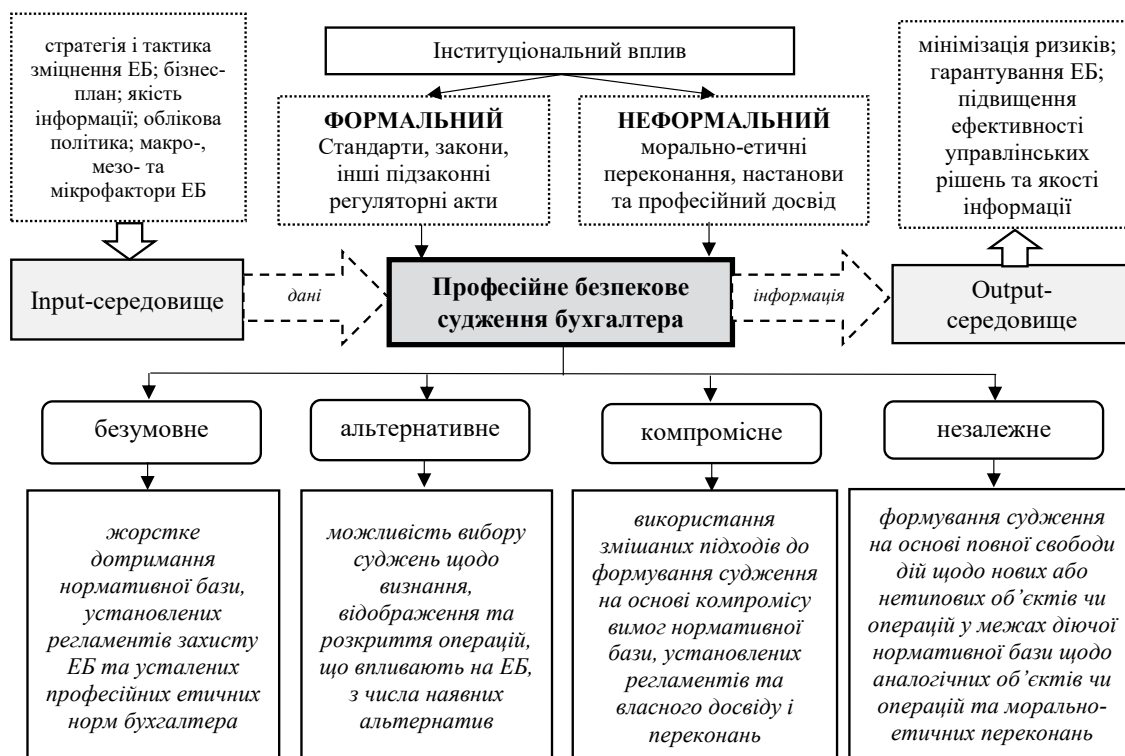


Рис. 3. Структурна модель формування професійного безпекового судження бухгалтера

Джерело: авторська розробка

На підставі запропонованої структурної моделі доцільним є висунення гіпотези щодо трансформації місії професії бухгалтера в контексті

забезпечення економічної безпеки, що обтяжується стрімким зростанням діджиталізаційних ризиків економічної безпеки.

Висновки з проведеного дослідження.

Безпекова трансформація обліково-аналітичного забезпечення аграрних підприємств передбачає існування інституту безпекового професійного судження, яке відображає спроможність представників бухгалтерської професії приймати обґрунтовані рішення під впливом формальних та неформальних інститутів.

Запропонована структурна модель одночасного існування безумовних, альтернативних, компромісних та незалежних професійних суджень є результатом впливу біхевіористичного чинника на складний процес обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів, що має стати платформи для підвищення якості облікової інформації та професійної орієнтації облікових гарантів економічної безпеки на нормативні акти, власний досвід і свої переконання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Жук В. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення: 09.06.2020).
3. Садовська І., Бабіч І., Нагірська К. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*. 2019. № 4 (86). С. 45–53.
4. Баланюк І., Пилипів І., Якубів В. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності : монографія. Івано-Франківськ : Друкарня «Фоліант», 2014. 292 с.
5. Дерій В., Мельничук І. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 1. С. 197–208.
6. Камінська Т. та ін. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту на сільськогосподарських підприємствах : монографія. Київ : ЦП «Компринт», 2013. 338 с.
7. Правдюк Н., Мулик Т., Мулик Я. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 224 с.
8. Юхименко-Назарук І. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Ч. 1. Вип. 21. С. 185–188.
9. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 23.05.2020).
10. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 03.05.2020).

REFERENCES:

1. Zhuk V. (2018) *Rozvytok teorii bukhghaltersjkoj obliku: instytucionalnyj aspekt* [Development of accounting theory: institutional aspect]. Kyiv: NNC "IAE" (in Ukrainian).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012) International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors". Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (accessed 6 June 2020).
3. Sadovsjka I., Babich I., Naghirsjka K. (2019) *Orghanizacija obliku i opodatkuвання u fermersjkykh ghospodarstvakh v konteksti profesijnogho bukhghaltersjkoj sudzhennja* [Organization of accounting and taxation in farms in the context of professional accounting judgment]. *Accounting and finance*, vol. 4, pp. 45–53.
4. Balanjuk I., Pylypiv I., Jakubiv V. (2014) *Oblikovo-analitychne zabezpechennja ghospodarskoji dijalnosti* [Accounting and analytical support of economic activity]. Ivano-Frankivsk: Drukarnja "Foliant" (in Ukrainian).
5. Derij V., Meljnuchuk I. (2019) *Bukhghaltersjkyj oblik, analiz i audyt u systemi upravlinnja vytratamy na ekonomichnu bezpeku* [Accounting, analysis and audit in the management system of economic security costs]. *Bulletin of Ternopil National Economic University*, vol. 1, pp. 197–208.
6. Kaminsjka T. (2013) *Oblikovo-analitychne zabezpechennja finansovogho menedzhmentu na siljsjkoj ghospodarsjkykh pidpryjemstvakh* [Accounting and analytical support of financial management in agricultural enterprises]. Kyiv: CP "Komprynt" (in Ukrainian).
7. Pravidjuk N., Mulyk T., Mulyk Ja. (2019) *Upravlinnja finansovoju bezpekoju pidpryjemstv: oblikovo-analitychnyj aspekt* [Management of financial security of enterprises: accounting and analytical aspect]. Kyiv: "Centr uchbovoji literatury" (in Ukrainian).
8. Jukhymentko-Nazaruk I. (2016) *Instytucijni zasady zdijsnennja profesijnogho sudzhennja v bukhghaltersjkomu obliku* [Institutional principles of professional judgment in accounting]. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, vol. 1, no. 21. pp. 185–188.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010) *Conceptual basis of financial reporting*. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (accessed 23 May 2020).
10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013) Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the National Regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting"". Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (accessed 03 May 2020).