
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

10.37734/2409-6873-2020-4-6

УДК 657.01:001.4

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В КОНТЕКСТІ ПОВЕДІНКОВИХ АСПЕКТІВ ПРОФЕСІЇ

О. В. Карпенко, кандидат економічних наук, професор
(Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»);
І. Й. Плікус, кандидат економічних наук, доцент
(Сумський державний університет)

Анотація. *Мета статті* полягає у фокусуванні уваги на формуванні та використанні професійного судження як важливого елемента теоретико-методологічного підґрунтя практики бухгалтерського обліку, орієнтованої на сприяння досягненню стратегічних цілей і цілей сталого розвитку. **Методика дослідження.** *Вирішення поставлених у статті завдань здійснювалося із застосуванням як загальнонаукових, так і спеціальних методів дослідження: синтезу, аналізу, порівняння, систематизації, групування, логічного узагальнення, інтерпретації, адаптації. Пошук релевантних досліджень здійснювався серед наукових статей, індексованих у профільних базах даних Google Scholar, Web of Science, EBSCO и ProQuest. Також використовувалися можливості інструменту Google Ngram Viewer.* **Результати.** *Проведено аналіз теоретичних та практичних напрацювань щодо поняття «професійне судження». Запропоновано «професійне судження» вважати ключовою складовою термінологічного мінімуму бухгалтера, який має поетапне формування у процесі навчання, під час прийняття на роботу, в обліковій практиці та під час звільнення з роботи й формується за принципом невідривної єдності свідомості, особистості та регламентів професійної діяльності бухгалтера/аудитора. Виявлено характерні особливості професійного судження бухгалтера. Доведено необхідність опанування студентами поведінкових аспектів бухгалтерського обліку. **Практична значущість результатів дослідження** полягає в можливостях застосування наведених результатів у підготовці й перепідготовці фахівців із бухгалтерського обліку, фінансів та менеджменту в контексті пошуку морально-етичних відповідей на глобальні виклики людства.*

Ключові слова: професійне судження бухгалтера, етапи формування, єдність свідомості, особистості та регламентів професійної діяльності, глобальні виклики.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Реформування системи обліку в Україні призвело до появи нових понять, серед яких було й «професійне судження». У нормативно-правових документах, у яких воно застосовується, сут-

ність самого поняття не тлумачиться. У сучасній теорії обліку це поняття й досі залишається найменш дослідженим.

Необхідність формування професійного судження бухгалтера виникає за умов непередбачення в нормативних документах із бухгалтерського обліку способів ведення бухгалтерського

обліку, існування їх альтернативності чи норм недосконалості чинного законодавства. У таких умовах невизначеності бухгалтер приймає рішення, формуючи та застосовуючи професійне судження на основі принципів бухгалтерського обліку. Користувачі створеної інформації очікують лише корисну інформацію, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення, зважаючи на звітність підприємства. Разом із тим, наприклад, ідентифікація та вибір способів класифікації, вартісний вимір об'єктів і фактів господарської діяльності; оцінка їх значимості для відображення в бухгалтерському обліку та звітності; розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати суттєво впливають на показники, розраховані, насамперед, на основі фінансової звітності. Це питання стало більш актуальним у зв'язку з: більш широким використанням справедливої вартості; здійсненням операцій з хеджування (захисту) від ризиків скоригованого балансу; необхідністю передбачати гіпотетичну реалізацію і погашення довгострокових і короткострокових зобов'язань, визначати величину чистих активів і чистих пасивів як індикаторів рівня ризикової фінансової діяльності підприємства; поширенням форми господарювання у вигляді об'єднань декількох підприємств у холдинг; появою інших нових об'єктів обліку чи господарських явищ; невпевненістю інвесторів у судових рішеннях; невпевненістю бухгалтерів мати судження, що суперечать чинним

регуляторам; відсутністю принципової згоди щодо критеріїв оцінки судових рішень; зміною філософії мислення учасників господарської діяльності в умовах глобальних викликів; проголошенням європейського зеленого курсу, що актуалізує поведінкові аспекти бухгалтерського обліку тощо.

Тому, за певної невизначеності регулювання професійної діяльності, різноманітності умов господарського життя, що безперервно змінюються, бухгалтер змушений застосовувати професійне судження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дискусія щодо професійного судження все частіше визнається важливою і неоднозначною. Більшість досліджень, проведених професійними організаціями чи учасниками академічного середовища, і досі не змогли дослідити та охопити складність усіх питань, що стосуються його формування. Разом із тим цього потребує адаптація вітчизняної нормативно-правової основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до законодавства Європейського Союзу й вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, а отже, і бухгалтерська практика має реагувати на різного виду виклики економіки, що базується на знаннях.

У Google Ngram Viewer частота згадування слова «professional judgment» в англійській літературі за останні сорок років представлена на рис. 1.

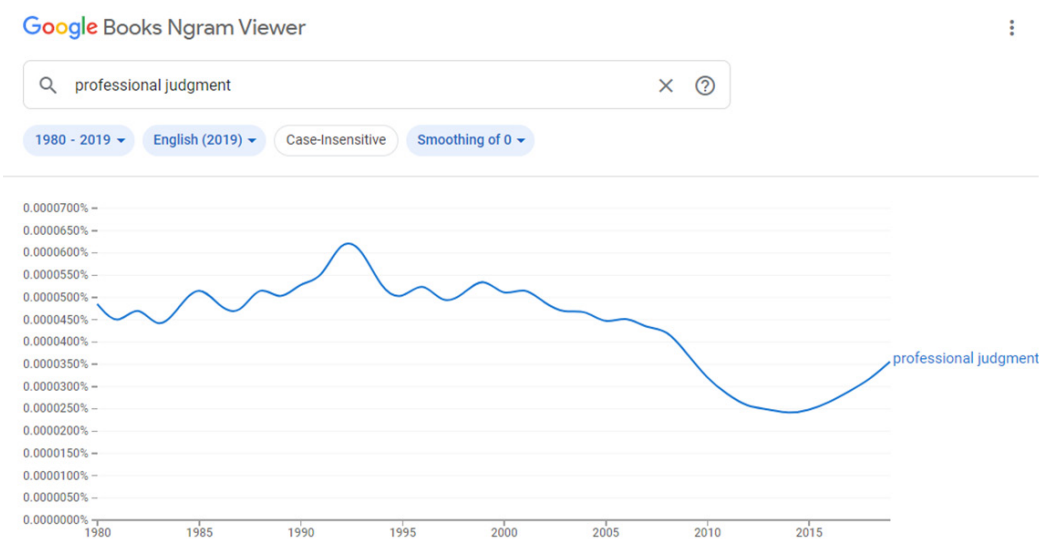


Рис. 1. Частота згадувань дефініції «professional judgment» в англійських публікаціях, 1980–2019 рр.
[складено авторами за даними GNV]

Наведена ілюстрація засвідчує наявність постійного інтересу до досліджуваного поняття. Існують професійні журнали [1–7], сайти [8], блоги [9], захищено дисертації на цю тему [10–11]. Окремі теоретико-методологічні питання формування професійного судження розглянуто у працях П. Безруких, Ф. Бутинця, С. Голова, П. Житного, В. Ковальова, Н. Канцедал, В. Леня, Л. Лесік, М. Метьюса, С. Ніколаєвої, В. Нехая, О. Петрука, М. Пушкаря, З. Туякової, А. Рабошук, Р. Романів, О. Рожнової, О. Разборської, О. Саталкіної, І. Садовської, О. Смирнової, Я. Соколова, Т. Сторожук, О. Шапошнікова, М. Щирби, І. Юхименко-Назарук та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у фокусуванні уваги на формуванні та використанні професійного судження як важливого елемента теоретико-методологічного підґрунтя практики бухгалтерського обліку, орієнтованої на сприяння досягненню стратегічних цілей і цілей сталого розвитку.

Зміни в зовнішньому середовищі постійно впливають на появу нових об'єктів бухгалтерського обліку та явищ господарського життя, підходи до обліку яких не врегульовані відповідними регламентами, а отже. потребують професійного судження. Узагальнення й систематизація підходів до тлумачення поняття та доповнення його, виходячи з багатовекторності системи обліку й з урахуванням поведінкових аспектів, має практичну цінність для подальшого розвитку професії в постіндустріальному суспільстві.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Англomовний термін поняття «професійне судження» (professional judgement) вперше з'явився в Міжнародних стандартах фінансової звітності [12]. Відповідно в Україні – разом із започаткуванням Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (1998 р.). Разом із тим питання щодо тлумачення змісту поняття «професійне судження» у нормативно-правових документах та підходи до його формування під час здобуття освіти з метою більш свідомого використання в бухгалтерській практиці залишається відкритим.

Дослідники загалом єдині в розумінні того, що в основі професійного судження лежать

знання, досвід та кваліфікація бухгалтера. Його визнають як здатність приймати рішення [13], право на висловлення своєї думки [8, 14, 16], засіб облікової політики [15], результат мислення бухгалтера [10, 11], уміння достовірно й сумлінно описувати й відображати фінансовий стан своєї організації [16]. Їх думки деколи розрізняються щодо співвідношення професійного судження бухгалтера й аудитора. Між тим, із позиції Міжнародної федерації бухгалтерів, це єдина професія, тому зарубіжній практиці застосування професійного судження передбачено як для бухгалтерів, так і для аудиторів в одному контексті. Подібні риси й відмінності між цими видами суджень розглянуто О. О. Разборською та Л. С. Лесік [17] й запропоновано єдине визначення професійного судження фахівця у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики.

З метою запобігання фактів викривлення звітності професійного судження А. В. Рабошук ще у 2006 р. запропоновано: доповнити положення (стандарту) детальними правилами та вказівками щодо використання диспозитивних норм; зменшити можливість внесення змін до положення (наказу) про облікову політику; передбачити відповідальність бухгалтера за представлення недостовірної інформації у внутрішніх розпорядчих документах [10]. Її дослідження нашоухують на думку щодо необхідності широкого обговорення кращих практик застосування професійного судження на професійних платформах, зокрема безкоштовних онлайн-конференціях.

У цей же період розрослися наукові дискусії, викликані появою у 2006 р. монографії професора М. Пушкаря «Креативний облік (створення інформації для менеджерів)». Автор справедливо наголошував на тому, що облік повинен органічно впливати з усвідомлення управлінською командою та бухгалтерами необхідності й цінності отриманої інформації для прийняття рішень [18, с. 7]. На жаль, практика господарювання засвідчувала його недостатній рівень. До такого виду обліку професійне середовище було не готове. Замість творчості все частіше виявлялися факти маніпуляцій та викривлень. У подальшому професор С. Ф. Голова креативний облік визначив як «формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансо-

вої звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів» [19]. Дії деяких фахівців у сфері обліку різних країн спотворюють довіру до місії бухгалтера в суспільстві, тоді як реалії постіндустріальної економіки вимагають нової його якості, переходу від традиційного бухгалтерського обліку до обліково-аналітичного забезпечення управління ресурсами та капіталом на основі інноваційної діяльності підприємства, що також загострює питання підготовки кадрів, яких потребує економіка України. Нам імпонують підходи таких авторів, як В. Лень та В. Нехай, які трактують поняття «професійне судження» в контексті потреб менеджменту, стандартів бухгалтерського обліку, оподаткування та професійної етики [20]. І. Юхименко-Назарук розглядає інституційні засади здійснення професійного судження [21].

З урахуванням попередніх досліджень можемо виокремити характерні особливості професійного судження бухгалтера:

- базування на принципах бухгалтерського обліку та професійній етиці;
- обмеженість предметом бухгалтерського обліку в разі посилення його ролі в підготовці інформації для реалізації стратегій підприємства, планування ключових показників успіху;
- фокусування на щоденних бізнес-процесах, що формують ризики, резерви, ліквідність, платоспроможність тощо;
- залежність від того, як особа, яка його формує, володіє змістом нормативних документів із бухгалтерського обліку, знає принципи бухгалтерського обліку, має доступ до всієї необхідної інформації, усвідомлює стратегію підприємства, знає психологію користувачів створюваної інформації, несе відповідальність за якість/раціональність зробленого судження;
- обов'язковість фіксації у Наказі про облікову політику, відображення, як наслідок, у Пояснювальній записці та Примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, які їх складають;
- обов'язковість прийняття бухгалтерського рішення як його результат;
- фокусування на організації роботи бухгалтерії, методиці ведення спостереження за господарською діяльністю в різних підсистемах бухгалтерського обліку;
- орієнтація на реалізацію функції бухгалтерського обліку в управлінні;

- залежність від знань, накопиченого досвіду, етично-моральних вимог до бухгалтера, визначених суспільством, особливостей діяльності суб'єкта господарювання та масштабу підприємства;

- нерозривність зв'язку зі світоглядом та особистістю бухгалтера.

Тому сучасний бухгалтер має володіти низкою характеристик, які в інших професіях не реалізуються в такій багатовекторній сукупності напрямів.

Це означає, що, виконуючи професійні завдання, бухгалтер як фаховий експерт володіє не лише методами бухгалтерського обліку, але й здатністю інтерпретувати економічні явища, чинники, що їх зумовлюють у конкретному бізнес-середовищі, знає призначення фінансової та нефінансової інформації, що оприлюднюється для суспільства; зобов'язання, які має виконувати підприємство та його бізнес-одиниці; має широкі знання законодавства. Організуючи систему обліку, він має передбачати інформаційні запити всіх стейкхолдерів, що посилює довіру до обґрунтованості його суджень. Отже, розгляд процесу формування професійного судження є важливим у контексті відновлення довіри до системи обліку з боку суспільства.

Професійне судження бухгалтера важливе під час запровадження обліково-аналітичних інновацій для розробки нових методологічних способів обробки інформації стратегічного характеру, подальшого розвитку підсистем систем фінансового обліку, управлінського обліку та економічного аналізу в напрямі забезпечення їх відповідності потребам стратегічного управління. Стратегічна інформація повинна формуватися з урахуванням особливостей її використання кінцевими користувачами, впливати на стратегічні ініціативи підприємства. Увага до професійного судження актуалізується у зв'язку з:

- формуванням нефінансової звітності, зокрема в розрізі складових ланцюжка цінностей, на відповідних етапах життєвого циклу продукту/підприємства;

- визначенням обсягів надання інформації про внутрішнє середовище підприємства, збором та обробкою максимально можливого обсягу інформації про зовнішнє середовище;

- розширенням запитів на інноваційні методи обробки облікової інформації, консолідацією та проведенням аналізу за допомогою програмних продуктів;

– необхідністю формування нової генерації еко- та соціосвідомих керівників обліково-аналітичних служб підприємств, здатних до участі в реалізації концепції сталого розвитку.

У контексті останнього нам імпонує думка Н. А. Канцедал щодо необхідності формування термінологічного мінімуму бухгалтера [22]. Уважаємо, що до його складу поняття «професійне судження» повинно ввійти ще під час здобуття першого рівня вищої освіти за спеціальністю Облік і оподаткування, щоб у бізнес-середовищі невизначеності та ризиків випускник із ним зіткнувся вже не вперше, а починаючи з опанування основ професії. Виходячи з логіко-структурної послідовності формування майбутнього бухгалтера, у кожній навчальній дисципліні мають бути навчальні кейси, що його формують та послідовно розширюють.

За результатами анкетування випускників різних років випуску закладів вищої освіти м. Полтава та м. Суми встановлено, що професійне судження опитаних бухгалтерів значною мірою залежало від усталеної практики ведення обліку та юридичної підтримки їх професійної діяльності, психологічних особливостей, цільових установок, мотивації й особистих інтересів. Тому вважаємо за доцільне звертати увагу кожної молодої людини, яка стала претендентом на здобуття освітнього рівня бакалавра з обліку та оподаткування, на свої психологічні особливості й необхідності вивчати поведінку сокурсників. Студентам важливо пояснити, що теорії, які описують бухгалтерський облік, включають податкову, правову/юридичну, етичну та психологічну (біхавіористичну). Остання розглядає кожне інформаційне повідомлення, представлене в бухгалтерському обліку, лише як стимул, що має викликати в користувача інформації відповідну реакцію. Тому головний бухгалтер стикатиметься з потребою вирішення психологічних потреб забезпечення корисності облікової інформації як бухгалтерами, так її користувачами, учасниками господарських процесів.

Саме тому важливими є дослідження впливу психології на бухгалтерську практику. Цьому питанню присвячені праці деяких зарубіжних авторів [23]. В англomовному середовищі популярним є фаховий журнал «Behavioral research in accounting», у якому досліджуються поведінкові аспекти в бухгалтерському обліку [1]. Це зумовлено, насамперед, тим, що

бухгалтер у практичній діяльності стикається з різними людьми, які мають власні мотиваційні цілі, він зобов'язаний забезпечувати взаємодію в колективі завдяки меті створення в системі обліку інформаційного продукту. Під час формування його професійних суджень нову якість набувають загальноетичні норми. Неприпустимим стає суб'єктивізм, бажання представити себе у кращому світлі перед керівництвом, оскільки наслідки можуть бути трагічними для всього підприємства. Професійне судження залежатиме певним чином від цілісності особистості бухгалтера, рівня його інтелекту, схильності до навчання та генерування нових ідей, творчих здібностей. Тому й викладання дисципліни «Психологія» повинне орієнтуватися на особливості професійного середовища майбутнього фахівця у сфері обліку й аудиту.

Не можна не погодитися з думкою про те, що «процес виробництва та споживання облікової інформації має психологічне вимірювання, разом із тим його неможливо виміряти одним показником, оскільки людську поведінку взагалі складно передбачити» [23, с. 155]. Професійне судження в кожній конкретній ситуації формується залежно від набутих знань, сформованих компетенцій [24–28], ступеня підготовленості до професійної діяльності, а також, що не менш важливо, психології бухгалтера. Як і кожна людина, бухгалтер наділений індивідуальними якостями, що характеризують здібність до професійної діяльності, а разом із тим, комунікуючи з іншими, він вирішує виробничі питання у процесі спілкування з іншими людьми, психологію яких доводиться враховувати. Вплив психології бухгалтера на організацію облікового процесу ми помічаємо під час реалізації принципу прямого та зворотного зв'язку. Тому майбутній бухгалтер повинен адекватно проаналізувати свій темперамент, усвідомити свої переваги для активного використання та недоліки, які необхідно постійно контролювати.

Професійне судження має певні етапи становлення. Так, Н. А. Каморджанова виділила три етапи у професійній діяльності бухгалтера (в момент приймання на роботу, під час професійної діяльності та звільнення) [23, с. 152]. Уважаємо, що доцільно додати до них «підготовчий етап» – «під час здобуття освіти» – та зазначити, що бухгалтеру важливо оцінювати

свої індивідуальні особливості, контролювати власну поведінку у стресових ситуаціях, займатися саморозвитком, оскільки лідерська парадигма управління для нього має бути практикою діяльності, спрямованої на ефективне використання ресурсів в умовах невідомості й ризиків.

Дослідження, проведені шляхом анкетування випускників різних років, свідчать про те, що успіхів у професії досягли ті молоді люди, для яких вибір спеціальності співпав із їх психотипом. 25 % респондентів засвідчили, що для формування професійного судження зважали, у першу чергу, на здобуті теоретичні знання, на які рік від року нашаровувалися професійні компетентності, які дозволяють їм працювати із задоволенням уже більше 20 років. При цьому кожен з опитаних визнавав складність прийняття багатьох професійних суджень. Спостерігається й тенденція, оскільки 28 % опитаних зазначили, що керівники виділяють їм другорядне місце, тоді як приймати адекватне судження більш результативно в умовах повної довіри до професіоналізму бухгалтера. Певною мірою це пов'язано з рівнем економічної освіти керівників, бажанням отримати швидкі гроші, низькою економічною свідомістю колективу. Разом із тим зростає частка керівників, які висувують високі вимоги до головного бухгалтера, передбачаючи його активну участь в управлінні та адмініструванні, виходячи з нової назви галузі знань фахівця з обліку та оподаткування.

Проведене дослідження дає підстави для висновку, що професійне судження забезпечує реалізацію функції бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. Це підтверджується такими результатами:

- професійне судження стає мотиватором аналітичних міркувань керівника/власника, змін філософії його мислення, позитивною реакцією на отримані повідомлення у вигляді звітності;
- усвідомлення місії головного бухгалтера як члена команди менеджерів підприємства бухгалтерів, так і керівників-менеджерів;
- наявність такого інструменту реалізації професійного судження, як облікова політика;
- сучасні світові тренди в розвитку багатовекторності системи бухгалтерського обліку;
- безпосередній зв'язок професійного судження з мисленням та особистісними характеристиками бухгалтера.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. За результатами проведеного дослідження пропонуємо:

1. Визнати поняття «професійне судження» як ключову складову термінологічного мінімуму бухгалтера, що має поетапне формування у процесі навчання, під час прийняття на роботу, в обліковій практиці та під час звільнення з роботи й формується за принципом невідривної єдності свідомості, особистості та регламентів професійної діяльності бухгалтера/аудитора. Формулюючи професійне судження щодо нового об'єкта обліку чи господарського явища, бухгалтер повинен: опиратися на розуміння технічних і функціональних характеристик, документацію на об'єкт чи іншу інформацію про його призначення; установити, до якої категорії він належить, перевірити законодавчу узгодженість термінології бухгалтерського й податкового законодавства; установити можливі причинно-наслідкові зв'язки, що можуть викликати подальші спори та наявну нормативно-правову базу; уточнити особливості об'єкта обліку з урахуванням податкового статусу підприємства та впливу на біосередовище. Для посилення довіри суспільства до професійного судження бухгалтера необхідно розвивати особистісні, комунікативні та професійні навички. Під час організації процесу створення корисної інформації, реалізації принципів зворотного зв'язку враховувати психологічні особливості її користувачів, удосконалюючи професійне судження.

2. Використовувати педагогічні методики, спрямовані на розвиток професійного мислення, моделюючи виробничі ситуації для отримання позитивного ефекту застосування евристичного мислення за вектором розширення базових понять, що виходять за межі власне обліку, але при цьому дають можливість вирішувати складні облікові завдання, у тому числі соціо- та екоспрямовані. Розкриваючи можливі підходи до оцінки різних об'єктів обліку, варіантів ведення обліку тощо, створювати виробничі ситуації для:

– застосування професійного судження та інтерпретування спеціальні умови його використання;

– розвитку лідерських якостей професіонала, думка якого позитивно впливає на розвиток як підприємства, так і суспільства.

Подальших досліджень потребують: 1) результати оціночно-описових опитувань фахівців щодо формування професійного судження для розкриття інформації про екологічну чи соціальну відповідальність задля поширення кращих методик; 2) підходи до вдосконалення навчальних планів підготовки фахівців на основі застосування цільових методик міждисциплінарного навчання майбутніх бухгалтерів, фінансистів та менеджерів, готових діяти в умовах глобальних викликів людству.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сайт журналу Behavioral research in accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://meridian.allenpress.com/bria/issue/32/2> (дата звернення: 17.09.2020). – Назва з екрана.
2. Gunz S. Thematic Symposium: The Impact of Technology on Ethics, Professionalism and Judgement in Accounting [Електронний ресурс] / S. Gunz, L. Thorne // Journal of Business Ethics. – 2020. – № 167. – С. 153–155. – Режим доступу: <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04404-4> (дата звернення: 25.09.2020). – Назва з екрана.
3. Deliu D. Elevating Professional Reasoning in Auditing. Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism [Електронний ресурс] / D. Deliu // Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice. – 2020. – Vol. 2020. – 17 p. – Режим доступу: <http://ibimapublishing.com/articles/JAARP/2020/804680/> (дата звернення: 20.09.2020). – Назва з екрана.
4. Ivan I. The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards [Електронний ресурс] / I. Ivan // Audit financiar. – 2016. – Vol. XIV. – № 10 (142) – P. 1127–1135. – Режим доступу: http://revista.cafr.ro/temp/Article_9503.pdf#:~:text=Professional%20judgment%20is%20defined%20as,specific%20circumstances%20such%20as%20an (дата звернення: 22.09.2020). – Назва з екрана.
5. Heidhues E. IFRS and exercise of accountants' professional judgments: Insights and concerns from a German perspective [Електронний ресурс] / E. Heidhues, Ch. Patel. – Режим доступу: <https://pages.business.illinois.edu/zimmerman/wp-content/uploads/sites/56/2015/08/070-Heidhues-Patel.pdf> (дата звернення: 20.09.2020). – Назва з екрана.
6. Şişmanoğluand E. The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey [Електронний ресурс] / E. Şişmanoğluand, D. Arıkboğa // Contemporary Research in Economics and Social Sciences. – 2018. – Vol. 2. – Issue 1. – P. 141–188. – Режим доступу: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/515864> (дата звернення: 28.09.2020). – Назва з екрана.
7. Brown G. A. Professional judgment and accounting standards Accounting [Електронний ресурс] / G. A. Brown, R. Coluns, D. B. Thornton // Organizations and Society. – Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/223032287_Professional_judgment_and_accounting_standards (дата звернення: 26.09.2020). – Назва з екрана.
8. Персональний сайт О. Єфімова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://yefimov.com.ua/?p=3555> (дата звернення: 26.09.2020). – Назва з екрана.
9. Blog Accounting professional judgement [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://auren.com/int/blog/accounting-professional-judgement/> (дата звернення: 16.09.2020). – Назва з екрана.
10. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Рабошук Аліна Володимирівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2006. – 21 с.
11. Губайдуллина А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : автореф. дис... кандидата экон. наук:

- спец. 08.00.12; Казанский (Приволжский) федеральный университет. – Нижний Новгород, 2014. – 24 с.
12. IFRS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення: 06.09.2020). – Назва з екрана.
13. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50–55.
14. Смирнова Е. А. Профессиональное суждение бухгалтера: понятие, сущность и содержание / Е. А. Смирнова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 10. – С. 291–294.
15. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
16. Лозовицький С. П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті / С. П. Лозовицький // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 230–233.
17. Разборська О. О. Формування професійного судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики [Електронний ресурс] / О. О. Разборська, Л. С. Лесік // Фінанси, облік, банки. – 2019. – № 1 (24). – С. 158–168. – Режим доступу: <https://jfab.donnu.edu.ua/article/view/7419/7437> (дата звернення: 27.09.2020). – Назва з екрана.
18. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
19. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству [Електронний ресурс] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_1_4 (дата звернення: 10.09.2020). – Назва з екрана.
20. Лень В. С. Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст [Електронний ресурс] / В. С. Лень, В. А. Нехай // Облік і фінанси. – 2016. – № 3. – С. 21–30. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_3_5 (дата звернення: 21.09.2020). – Назва з екрана.
21. Юхименко-Назарук І. А. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / І. А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2016. – Вип. 21 (1). – С. 185–188. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21\(1\)_49](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21(1)_49) (дата звернення: 12.09.2020). – Назва з екрана.
22. Канцедал Н. А. Бухгалтерський облік цифрової епохи: розширення термінологічних кордонів [Електронний ресурс] / Н. А. Канцедал // Облік і фінанси. – 2019. – № 1 (83). – С. 28–34. – Режим доступу: <http://www.afj.org.ua/pdf/631-buhgalterskiy-oblik-cifrovoi-epohi-rozshirennya-termi> (дата звернення: 15.09.2020). – Назва з екрана.
23. Бухгалтерский учет и психология / под общ. ред. Н. А. Каморджанова. – Москва : Проспект, 2015. – 192 с.
24. Карпенко О. Учетная составляющая финансового менеджмента [Електронний ресурс] / О. Карпенко, И. Пликус // Тези доповідей Дванадесета міжнародна научна конференція на младите учени «Ікономіката на България и Европейския Съюз: наука и бизнес» (11 ноември 2016 г., София) – София : УНСС, 2016. – С. 233–242. – Режим доступу: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/50500> (дата звернення: 13.09.2020). – Назва з екрана
25. Плікус І. Управління якістю фінансової звітності через професійне судження бухгалтера / І. Плікус, А. Омельченко, В. Семеняка // Тези доповідей ІХ Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації в обліково-аналітичному забезпеченні та управлінні фінансово-економічною безпекою в умовах діджиталізації» (12 листо-

- пада 2020, м. Харків). – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – С. 174–175.
26. Карпенко О. В. Напрями вирішення проблеми формування digitalкомпетенції сучасного бухгалтера [Електронний ресурс] / О. В. Карпенко, І. Й. Плікус, Д. В. Головіна // Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції, присвяченої 100-річчю Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) «Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: глобальні виклики – управлінські рішення» (29 березня 2019 року м. Ірпінь). – Ірпінь : Видавництво Університету ДФС України, 2019. – С. 255–269. – Режим доступу: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/72927/1/Competentsii_tsifrovi_Plikus.PDF (дата звернення: 19.09.2020). – Назва з екрана.
27. Зайцев О. В. Педагогічні умови формування професійної компетентності студентів спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування» [Електронний ресурс] / О. В. Зайцев, М. Ю. Колтакова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. «Економічні науки». – 2017. – Вип. 26. – Ч. 2. – С. 79–83. – Режим доступу: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/64446> (дата звернення: 05.09.2020). – Назва з екрана.
28. Плікус І. Й. Цінність освіти для професійного становлення, економічного зростання та безпеки [Електронний ресурс] / І. Й. Плікус, О. В. Карпенко, Д. В. Головіна // Траєкторії формування національної інноваційної стратегії забезпечення економічної безпеки України / за заг. ред. Л. С. Захаркіної. – Суми : СумДУ, 2020. – С. 70–78. – Режим доступу: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80587> (дата звернення: 26.09.2020).
2. Gunz, S. & Thorne, L. (2020). Thematic Symposium: The Impact of Technology on Ethics, Professionalism and Judgement in Accounting. *Journal of Business Ethics*, 167, 153–155. Retrieved from <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04404-4> (accessed 25 September 2021) [in English].
3. Deliu, D. (2020). Elevating Professional Reasoning in Auditing. Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgment and Skepticism. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*. Vol. 2020, 17. Retrieved from <https://ibimapublishing.com/articles/JAARP/2020/804680/> (accessed 20 September 2021) [in English].
4. Ivan, I. (2016). The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards. *Audit financiar*, Vol. XIV, 10(142), P.1127–1135. Retrieved from http://revista.caf.ro/temp/Article_9503.pdf#:~:text=Professional%20judgment%20is%20defined%20as,specific%20circumstances%2C%20such%20as%20an (accessed 22 September 2021) [in English].
5. Heidhues, E. & Patel, Ch. (2015). IFRS and exercise of accountants' professional judgments: Insights and concerns from a German perspective. Retrieved from <https://pages.business.illinois.edu/zimmerman/wp-content/uploads/sites/56/2015/08/070-Heidhues-Patel.pdf> (accessed 20 September 2021) [in English].
6. Şişmanoğluand, E. & Arıkboğa, D. (2018). The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey. *Contemporary Research in Economics and Social Sciences*, Vol.2, Issue 1, 141–188. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/515864> (accessed 28 September 2021) [in English].
7. Brown, G. A., Coluns, R. & Thornton, D. B. (1993). Professional judgment and accounting standards Accounting, *Organizations and Society*. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/223032287_Professional_judgment_and_accounting_standards (accessed 26 September 2021) [in English].

REFERENCES

1. Site of journal “Behavioral research in accounting”. Retrieved from <https://meridian.allenpress.com/bria/issue/32/2> (accessed 17 September 2021) [in English].

8. Personalnyi sait O. Yefimova [Personal site O. Efimova]. Retrieved from <https://yefimov.com.ua/?p=35559>. (accessed 26 September 2021) [in Ukrainian].
9. Blog Accounting professional judgement. Retrieved from <https://auren.com/int/blog/accounting-professional-judgement/> (accessed 16 September 2021) [in English].
10. Raboshuk, A. V. (2006). Pryntsypy, standarty ta profesiine sudzhennia v bukhhalterskomu obliku: teoretyko-metodychnyi aspekt [Principles, standards and professional judgment in the accounting area: theoretical and methodological aspect]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kiev: Derzhavna akademiia statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy [in Ukrainian].
11. Hubaidullyna, A. R. (2014). Professyonalnoe suzhdenye bukhhaltera kak ynsrument formyrovaniya bukhhalterskoi (fynansovoi) otchetnosti [Professional judgment of an accountant as a tool for the formation of accounting (financial) statements]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Nyzhnyi Novhorod : Kazanskiy (Privolzhskiy) federal'nyy universitet [in Russian].
12. IFRS. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (accessed 06 September 2021) [in English].
13. Nykolaeva, S. A. (2000). Professyonalnoe suzhdenye v systeme normatyvnoho rehulyrovaniya bukhhalterskoho ucheta [Professional Judgment in the Accounting Regulatory System]. *Bukhhalterskyi uchet – Accounting*, 12, 50–55 [in Russian].
14. Smyrnova, E. A. (2012). Professyonalnoe suzhdenye bukhhaltera: poniatye, sushchnost y sodержanye. eoryia y praktyka obshchestvennoho rozvytyia [Professional judgment of an accountant: concept, essence and content]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo rozvitiya – Theory and practice of social development*, 10, 291–294 [in Russian].
15. Zhytnyi, P. (2005). Pryntsypy formuvannia oblikovoi polityky [Principles of accounting policy formation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 4, 25–28 [in Ukrainian].
16. Lozovytskyi, S. P. (2013). Metodychni aspekty zastosuvannia profesiinoho sudzhennia u suchasnomu obliku ta audyti [Methodological aspects of application of professional judgment in modern accounting and auditing]. *Stalyi rozvytok ekonomiky – Sustainable economic development*, 2, 230–233 [in Ukrainian].
17. Razborska, O. O. & Lesik, L. S. (2019). Formuvannia profesiinoho sudzhennia u sferi bukhhalterskoho obliku ta audytorskoi praktyky [Formation of professional judgment in the field of accounting and auditing practice]. *Finansy, oblik, banky – Finance, accounting, banks*, 1 (24), 158–168. Retrieved from <https://jfub.donnu.edu.ua/article/view/7419/7437> (accessed 27 September 2021) [in Ukrainian].
18. Pushkar, M. S. (2006). *Kreatyvnyi oblik (stvorenna informatsii dlia menedzheriv) [Creative accounting (creating information for managers)]*. Ternopil : Kart-blansh [in Ukrainian].
19. Holov, S. (2011). Kreatyvnyi oblik – zahroza profesii ta suspilstvu [Creative accounting is a threat to the profession and society]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 1, 31–42. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_1_4 (accessed 10 September 2021) [in Ukrainian].
20. Len, V. S. & Nekhai, V. A. (2016). Profesiine sudzhennia bukhhaltera: vyznachennia ponattia ta zmist [Professional judgment of an accountant: definition and content]. *Oblik i finansy – Accounting and finance*, 3, 21–30. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_3_5 (accessed 21 September 2021) [in Ukrainian].
21. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2016). Instytutsiini zasady zdiisnennia profesiinoho sudzhennia v bukhhalterskomu obliku [Institutional principles of professional judgment in accounting]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo uniwersytetu. Ser.: Ekonomichni nauky – Scientific Bulletin of Kherson State*

- University. Series: Economic Sciences*, 21 (1), 185–188. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21\(1\)_49](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21(1)_49) (accessed 12 September 2021) [in Ukrainian].
22. Kantsedal, N. A. (2019). Bukhhalterskyi oblik tsyfrovoy epokhy: rozshyrennia terminologichnykh kordoniv [Accounting of the digital age: expanding terminological boundaries]. *Oblik i finansy – Accounting and finance*, 1 (83), 28–34. Retrieved from <http://www.afj.org.ua/pdf/631-buhgalterskiy-oblik-cifrovoy-epohi-rozshyrennya-termi> (accessed 15 September 2021) [in Ukrainian].
23. Kamordzhanova, N. A. (Eds.). (2015). *Bukhhalterskyi uchet y psykholohyia [Accounting and psychology]*. Moscow : Prospekt [in Russian].
24. Karpenko, O. & Plikus, I. (2016). Uchetnaia sostavliaiushchaia fynansovoho menedzhmenta [Accounting component of financial management]. Proceedings from *Dvanadeseta mezhdunarodna Nauchna konferentsyia na mladye ucheny “Ykonomykata na Bŭlhariya y Evropeiskyia Sŭiuz: nauka y byznes” – The Twelfth International Scientific Conference of Young Scientists “The Economy of Bulgaria and the European Union: Science and Business”* (pp.233–242). Sofya: UNSS. Retrieved from <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/50500> (accessed 13 September 2021) [in Russian].
25. Plikus, I., Omelchenko, A. & Semeniaka, V. (2020). Upravlinnia yakistiu finansovoi zvitnosti cherez profesiine sudzhennia bukhhaltera [Quality management of financial statements through the professional judgment of the accountant]. Proceedings from IX *Mizhnarodniy naukovo-praktychniy konferentsii “Innovatsii v oblikovo-analitychnomu zabezpechenni ta upravlinni finansovoekonomichnoiu bezpekoiu v umovakh didzhytalizatsii” – The Ninth International Scientific and Practical Conference “Innovations in accounting and analytical support and management of financial and economic security in the context of digitalization”* (pp. 174–175). Kharkiv: KHNUMH im. O.M.Beketova [in Ukrainian].
26. Karpenko, O. V., Plikus, I. Y. & Holovina, D.V. (2019). Napriamy vyrishennia problemy formuvannia digitalkompetentsii suchasnoho bukhhaltera [Directions for solving the problem of digital competence formation of a modern accountant]. Proceedings from *Vseukrainska naukovo-praktychna konferentsiia, prysviachena 100-richchuu Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) “Suchasni tendentsii rozvytku bukhhalterskoho obliku ta opodatkovannia v Ukraini: hlobalni vyklyky – upravlinski rishennia” – Ukrainian scientific-practical conference dedicated to the 100th anniversary of the Chartered Institute of Management Accountants (SIMA) “Current trends in accounting and taxation in Ukraine: global challenges – management decisions”*, (pp.255–269). Irpin': Vydavnytstvo Universytetu DFS Ukrayiny. Retrieved from https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/72927/1/Sompetentsii_tsifrovi_Plikus.PDF (accessed 19 September 2021) [in Ukrainian].
27. Zaitsev, O. V. & Koltakova, M. Iu. (2017). Pedahohichni umovy formuvannia profesiinoi kompetentnosti studentiv spetsialnosti “Finansy, bankivska sprava ta strakhuvannia” [Pedagogical conditions for the formation of professional competence of students majoring in “Finance, Banking and Insurance”]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriia “Ekonomichni nauky” – Scientific Bulletin of Kherson State University. Economic Sciences Series*, 26, 79–83. Retrieved from <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/64446> (accessed 05 September 2021) [in Ukrainian].
28. Plikus, I. Y., Karpenko, O. V. & Holovina, D. V. (2020). Tsinnist osvity dlia profesiinoho stanovlennia, ekonomichnoho zrostannia ta bezpeky [The value of education for professional development, economic growth and security]. *Traiektorii formuvannia natsionalnoi innovatsiinoi stratehii zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky Ukrainy – Trajectories of formation of the national innovative strategy of ensuring economic security of Ukraine*, (pp. 70–78). Sumy: SumDU. Retrieved from <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80587> (accessed 26 September 2021) [in Ukrainian].

О. В. Карпенко, кандидат экономических наук, профессор (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»); **И. И. Пликус**, кандидат экономических наук, доцент (Сумской государственной университет). **Профессиональное суждение бухгалтера в контексте поведенческих аспектов профессии.**

Аннотация. Цель статьи заключается в фокусировании внимания на формировании и использовании профессионального суждения как важного элемента теоретико-методологической основы практики бухгалтерского учета, ориентированной на содействие достижению стратегических целей и целей устойчивого развития. **Методика исследования.** Решение поставленных задач осуществлялось с применением как общенаучных, так и специальных методов исследования: синтеза, анализа, сравнения, систематизации, группировки, логического обобщения, интерпретации, адаптации. Поиск релевантных исследований осуществлялся среди научных статей, индексированных в профильных базах данных Google Scholar, Web of Science, EBSCO и ProQuest. Также использовались возможности инструмента Google Trends. **Результаты.** Проведен анализ теоретических и практических разработок относительно понятия «профессиональное суждение». Предложено «профессиональное суждение» считать ключевой составляющей терминологического минимума бухгалтера, который формируется в процессе обучения, используется при приеме на работу, в учетной практике и при увольнении с работы и формируется по принципу неотрывного единства сознания, личности и регламентов профессиональной деятельности бухгалтера/аудитора. Выявлены характерные особенности профессионального суждения бухгалтера. Доказана необходимость овладения студентами поведенческих аспектов бухгалтерского учета. **Практическая значимость результатов исследования** заключается в возможностях применения приведенных результатов в подготовке и переподготовке специалистов по бухгалтерскому учету, финансам и менеджменту в контексте поиска морально-этических ответов на глобальные вызовы человечества.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, этапы формирования, единство сознания, личности и регламентов профессиональной деятельности, глобальные вызовы.

O. Karpenko, Cand. Econ. Sci., Professor (Poltava University of Economics and Trade); **I. Plikus**, Cand. Econ. Sci., Docent (Sumy State University). **Accountant's professional judgment: behavioral aspect.**

Annotation. The purpose of the article is to focus on the formation and using of professional judgment as an important element of the theoretical and methodological basis of accounting practice, to achieve strategic and sustainable development goals. **Methodology of research.** The solution to the problems existed with the use of synthesis, analysis, comparison, systematization, grouping, logical generalization, interpretation, adaptation methods. The search for relevant research was carried out among scientific articles indexed in the specialized databases such as Google Scholar, Web of Science, EBSCO and ProQuest. The capabilities of the Google Trends tool were also used. **Findings.** The analysis of theoretical and practical developments regarding the concept of "professional judgment" was carried out. It is proposed understand "professional judgment" as a key component of the terminological minimum of an accountant, which is formed in the course of training, is used when hiring, in accounting practice and upon dismissal from work, and is implemented in the inseparable unity of consciousness, personality and regulations of the professional activity of an accountant / auditor. The characteristic features of the professional judgment of an accountant are revealed. In practice, an accountant connect with various people who have their own motivational goals. In the formation of a professional judgment, general ethical norms get a new understanding. The article presents the results of a survey of graduate students of the last 20 years who work as accountants or auditors. Professional judgment enhances the role of the chief accountant as a member of the management team Professional judgment becomes a motivator of analytical considerations of the head/owner, changes in the philosophy of his thinking, a positive reaction to the received information in the form of reporting. The need for students to know the behavioral aspects of accounting is proved. **Practical value** shown in the possibilities of using the above results in the training and retraining of specialists in accounting, finance and management in the context of the search for moral and ethical answers to the global challenges of mankind.

Keywords: professional judgment of an accountant, stages of its formation, unity of consciousness, personality and regulations of professional activity, global challenges.