
УДК: 657.6:657.922:657.2
JEL Classification: M42, M41
DOI: DOI:10.31767/nasoa.3-4-2024.04

К. М. РАЗУМОВА,
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри організації авіаційних перевезень,
Київський авіаційний інститут
e-mail: krazum@ukr.net
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6385-2823>

Професійне судження: думати, а не просто рахувати

У статті розкрито сутність професійного судження як ключового елемента у сфері аудиту, обліку та суміжних галузях, що забезпечує гнучке, обґрунтоване прийняття рішень у складних або нестандартних ситуаціях.

Визначено, що на підставі професійного судження фахівці мають адаптувати міжнародні стандарти обліку та аудиту до національного контексту, оцінювати ризики, визначати суттєвість та обирати відповідні методи перевірки, збирати та оцінювати аудиторські докази, формувати думку щодо фінансової звітності.

Доведено, що без професійного судження неможливо забезпечити якість аудиту, достовірність фінансової звітності та її відповідність нормативним вимогам. Це не лише технічна компетенція, а й прояв етики, досвіду та відповідальності, що формує довіру до професії бухгалтера та аудитора.

Обґрунтовано, що професійне судження є вкрай важливими, адже це міст між стандартами і практикою. У складних або нестандартних ситуаціях жоден регламент не дає готової відповіді. Саме судження дає змогу аудитору, бухгалтеру чи іншому фахівцю обрати обґрунтоване рішення, враховуючи ризики, контекст, економічну сутність операцій, очікування користувачів звітності. Це забезпечує гнучкість без втрати відповідальності, адаптацію міжнародних норми до національної практики, довіру до професійної спільноти, якість, етичність та актуальність складених звітів і прийнятих професійних рішень.

Ключові слова: професійне судження, кодифікація знань, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

K. M. RAZUMOVA,
DSc in Economics, Professor,
Professor of the Department of Air Transportation Management,
Kyiv Aviation Institute
e-mail: krazum@ukr.net
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6385-2823>

Professional Judgment: Thinking, not Just Calculating

The article reveals the essence of professional judgment as a key element in the field of audit, accounting and related activities, which ensures flexible, informed decision-making in complex or non-standard situations.

It is argued that professional judgment needs to be employed by specialists in adapting international standards to the national context, assessing risks, determining materiality and choosing appropriate verification methods, collecting and evaluating audit evidence, and forming an opinion on financial reporting.

The study demonstrates that without professional judgment it is impossible to ensure the quality of the audit, the reliability of financial reporting and compliance with regulatory requirements. This is not only technical competence, but also a manifestation of ethics, experience, and responsibility that builds trust in the accounting and auditing profession.

It is argued that professional judgment is critically important due to its being a bridge between standards and reality. In complex or non-standard situations, no regulation provides a ready-made answer. The judgment allows the auditor, accountant or another specialist to choose a reasoned decision taking into account the risks, context, economic essence of operations and expectations of reporting users. It ensures flexibility without loss of responsibility, adaptation of international norms to national practice, trust in the professional community, quality, ethics and relevance of generated reports and professional decisions.

Keywords: *professional judgment, codification of knowledge, accounting, financial reporting.*

Вступ. Професійне судження відіграє фундаментальну роль у сфері аудиту, бухгалтерського обліку та суміжних галузях, оскільки забезпечує обґрунтоване й гнучке прийняття рішень у складних або нестандартних обставинах. Саме завдяки йому фахівці можуть адаптувати міжнародні стандарти обліку та аудиту до національних умов, оцінювати ризики, визначати рівень суттєвості та обирати відповідні процедури для аудиту фінансової звітності. Без належного судження неможливо гарантувати достовірність або відповідність фінансової звітності (залежно від концептуальної основи фінансового звітування), дотримання регуляторних вимог, забезпечити якість аудиторських послуг.

Це не лише питання технічної підготовки – професійне судження є проявом етичної позиції, практичного досвіду та особистої відповідальності,

що формує довіру до професії загалом. Застосування професійного судження є надзвичайно актуальним, адже воно виступає своєрідним містком між формальними стандартами та реальними обставинами. У ситуаціях, де відсутні чіткі інструкції або рішення не є однозначним, саме судження дає змогу аудитору, бухгалтеру, іншому спеціалісту прийняти виважене рішення, враховуючи ризики, економічну сутність операцій, специфіку діяльності замовників аудиту та очікування користувачів звітності.

Мета статті – обґрунтувати використання професійного судження в статистичному, обліковому та аудиторському процесі; розкрити сутність понять «професійне судження бухгалтера» та «професійне судження аудитора» в контексті облікової та аудиторської практики; показати, що професійне судження забезпечує функціонування бухгалтерського обліку як цілісної системи.

Результати дослідження. Певна кількість досліджень вже присвячена цій тематиці. Пожарицька І. розглянула професійне судження як процес формування думки в умовах невизначеності [1]. Кундря-Висоцька О., Вагнер І., Демко І. проаналізували вплив професійного судження на розвиток бухгалтерської професії, управлінські рішення та ризики [2]. Криворучко М., Мойсеєнко А. дослідили роль етики, антикорупційної політики та нормативного забезпечення у формуванні професійного судження [3].

Манько Н., Корінько М. розглянули доказовість професійного судження в аудиті та вплив локальних суджень аудитора на формування незалежної аудиторської думки, побудову концептуальної моделі групування результатів локальних суджень аудитора для формування аудиторського звіту. Авторами проведено аналіз тлумачень поняття «думка аудитора»; виділено основні складові, на яких ґрунтується професійне судження аудитора; розглянуто етапи аудиту, що надають можливість аудитору сформулювати професійне судження, та чинники, які мають вплив на його формування; розширено перелік рішень, прийняття яких потребує професійного судження; надано рекомендації щодо застосування аудиторами окремих процедур у процесі оцінки ідентифікованих викривлень фінансової звітності; проведено узагальнення результатів локальних суджень за окремими складовими процесу аудиту, які здійснюються групою із завдання, і визначено місце професійного судження у процесі оцінки стану досягнення загальних цілей аудиту; побудовано концептуальну модель узагальнення результатів локальних суджень аудитора [4].

Базове визначення поняття «професійне судження» надано в Міжнародних стандартах аудиту: застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики під час прийняття обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту [5]. Це визначення відсилає до понять «знання», «навички», «досвід». Знання поділяються на кодифіковані й ті, які неможливо кодифікувати. Кодифіковані знання є явними знаннями і містяться на різних носіях інформації – на папері, в базах даних, у технологіях, архітектурі, процедурах, визнаних загальних інтелектуальних моделях. Неявні знання, або ті, які неможливо кодифікувати,

є особистими знаннями; оскільки їх не можна повністю перейняти, вони складно піддаються будь-якому регулюванню [6].

Отже, застосування професійного судження по суті є процесом, який потребує кодифікованих знань. Натомість знання, які фахівець набуває через досвід, інтуїцію або практику, важко формалізувати або передати іншим колегам. Такі знання не завжди усвідомлюються навіть самим носієм, але мають важливе значення для створення інновацій і набуття професійної майстерності. Саме ці обставини зумовлюють необхідність подальшого дослідження професійного судження в обліку, аудиті, інших суміжних галузях. Порівняльну характеристику ознак знань надано в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика ознак знань

Ознака	Кодифіковані знання	Некодифіковані знання
Форма	Документи, інструкції	Досвід, інтуїція, навички
Спосіб передачі	Текст, схеми, бази	Практика, спілкування, зокрема неформальне
Легкість формалізації	Легко формалізовані	Складно формалізовані
Приклади	Закон, стандарт, у т. ч. внутрішньофірмовий, методика, лекція	Прийняття рішень в умовах невизначеності, формування думки аудитора
Роль у навчанні	Базова	Поглиблена, прикладна

Джерело: згруповано автором на підставі [4, 5, 6]

Термін «професійне судження» широко вирисовують у багатьох галузях, зокрема в статистиці, бухгалтерському обліку, аудиті, оціночній діяльності та інших.

Професійне судження в статистиці – це обґрунтоване рішення фахівця щодо збирання, оброблення, аналізу та інтерпретації даних, яке ґрунтується на знаннях, досвіді, етичних принципах і нормативних вимогах. Професійне судження в статистиці застосовують у випадках, коли стандарти статистики не дають однозначної відповіді або коли дані неповні, неоднорідні чи суперечливі. Професійне судження потребує інтерпретації методології, вибору відповідних інструментів аналізу, оцінки достовірності джерел і формулювання висновків (табл. 2). У процесі дослідження статистичних даних важливо обґрунтувати вибір методів оцінювання та джерел інформації, оцінити вплив судження на результати дослідження (наприклад, як вибір моделі впливає на прогнозні показники), забезпечити об’єктивність і уникнення маніпуляцій, використовувати принцип професійного скептицизму [7].

Таблиця 2

Приклади застосування терміна «професійне судження» в статистиці

Предмет уваги фахівця	Приклад судження
Вибір методу оцінювання	Вибір з-поміж широкого спектру методів: аналітичні групування, кореляційно-регресійний і дисперсійний аналіз, графо-аналітичний, балансовий та інші.
Робота з неповними даними	Чи можна екстраполювати дані на всю генеральну сукупність?
Визначення репрезентативності вибірки	Чи є достатнім обсяг вибірки для узагальнення результатів?

Інтерпретація кореляції	Чи є зв'язок між зібраними даними і результатами аналізу причинно-наслідковим чи випадковим?
-------------------------	--

Джерело: згруповано автором на підставі [7]

Що є професійним судженням у бухгалтерському обліку? Це усвідомлене рішення бухгалтера, яке ґрунтується на знаннях стандартів обліку (міжнародних стандартах фінансової звітності та обліку, національних стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку та ін.), професійному досвіді, розумінні бізнесу суб'єкта господарювання, етичних принципах. До професійного судження вдаються у ситуаціях, коли відсутній однозначний алгоритм дій і необхідна інтерпретація або вибір з-поміж допустимих варіантів (табл. 3).

Таблиця 3

Приклади застосування терміна «професійне судження» в бухгалтерському обліку

Предмет уваги бухгалтера	Приклад судження
Ідентифікація об'єктів обліку	Визнання активу або зобов'язання
Оцінка вартості	Вибір методу оцінки (за собівартістю чи справедливою вартістю), зокрема для необоротних активів
Класифікація операцій	Оренда, фінансові інструменти, дохід (виручка)
Формування облікової політики; вибір облікових оцінок	Вибір методів амортизації, оцінки запасів тощо
Оціночні значення	Оцінка резервів, знецінення, очікуваних грошових потоків

Джерело: згруповано автором на підставі [8]

До професійного судження в галузі бухгалтерського обліку вдаються в разі необхідності обґрунтування вибору облікової політики та облікових оцінок; адаптації до змін у законодавстві, якщо законодавчі вимоги, зокрема стандарти, потребують переосмислення підходів до формування облікової політики. Професійне судження бухгалтера має ґрунтуватися на професійному скептицизмі й бути погоджене з управлінськими рішеннями.

Застосування професійного судження може породжувати ризики та обмеження, пов'язані із суб'єктивністю в облікових оцінках, що призводить до помилок або маніпуляцій; з недостатньою кваліфікацією бухгалтера, зокрема в питаннях стандартів, знижує якість прийнятих управлінських рішень; з тиском з боку керівництва, що загрожує викривленням фінансової звітності, в т. ч. через шахрайські дії. Саме тому аудитор має суворо дотримуватись вимог Міжнародних стандартів аудиту щодо документування аудиторських процедур, принципу професійного скептицизму, принципів етики та незалежності, постійно удосконалювати професійні знання.

Професійне судження в аудиті ґрунтується на знаннях, досвіді, етичних принципах і нормативних вимогах; є невід'ємною частиною аудиторської діяльності, особливо в процесі оцінювання ризиків, суттєвості, доказів і припущень; вимагає від аудитора здатності інтерпретувати стандарти в контексті конкретної ситуації (табл. 4).

Таблиця 4

Приклади застосування терміна «професійне судження» в аудиті

Предмет уваги аудитора	Приклад судження
Оцінка суттєвості	Вибір порогових значень і визначення їхнього впливу на обсяг процедур
Ідентифікація та оцінювання ризиків	Визначення статей бухгалтерської звітності, схильних до викривлення, та розроблення подальших аудиторських процедур
Збирання та оцінювання доказів	Достатність і прийнятність доказів (кількісна та якісна їх оцінка), надійність джерел інформації
Робота з бухгалтерськими оцінками	Аналіз припущень, моделей і методів
Прийняття рішень щодо модифікації думки	Інтерпретація впливу виявлених викривлень

Джерело: згруповано автором на підставі [5]

Особливу увагу слід привернути до збирання аудиторських доказів, оскільки від їх прийнятності та достатності залежить формування думки у звіті незалежного аудитора. Оцінка аудиторських доказів потребує професійного судження. До аудиторських доказів належать, по-перше, бухгалтерські записи, первинні документи, інформація із зовнішніх джерел, по-друге, твердження управлінського персоналу клієнта, що викладені у примітках до фінансової звітності. Прийнятність є мірою якості доказів. Докази, отримані аудитором самостійно, в т. ч. у попередніх завданнях, або від зовнішніх контрагентів, є більш дієвими та доказовими, ніж докази, отримані від управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Достатність – це кількісна міра доказів, що є предметом професійного судження і залежить від схильності фінансової звітності чи її окремих статей до викривлень (чим більше ризик суттєвого викривлення, оцінений аудитором, тим більше аудиторських доказів потрібно зібрати).

Загальний підхід до отримання аудиторських доказів полягає у плануванні подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики: тестів заходів контролю, якщо аудитор вирішив їх провести; процедур по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті [9]. Тести заходів контролю аудитор проводить, якщо довіряє системі внутрішнього контролю клієнта. А процедури по суті потребують конкретизації шляхом застосування професійного судження аудитора (табл. 5).

Таблиця 5

Конкретизація процедур по суті на підставі професійного судження

Процедура	Сутність процедури
Запит	Пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як усередині суб'єкта господарювання, так і за його межами
Інспектування	Вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу; інспектування записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів

	контролю над їх формуванням. Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є інспектування записів для отримання доказів їх санкціонування
Спостереження	Нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, який здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю
Підтвердження, в т. ч. зовнішнє підтвердження	Прямі письмові відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі
Повторне обчислення / повторне виконання	Перевірка математичної правильності документів чи записів, виконувана вручну або за допомогою електронних засобів. Повторне виконання – це незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
Аналітичні процедури по суті	Оцінка фінансової інформації шляхом аналізу правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними; аналіз отриманих відповідей на запити

Джерело: згруповано автором на підставі [5]

Отже, інструментами підтримки судження аудитора є зібрані й зафіксовані в робочих документах докази щодо фінансової звітності клієнта, внутрішньофірмові стандарти щодо процедурного забезпечення та оцінки якості аудиту.

Висновки. Професійне судження завжди ґрунтується на знаннях і досвіді фахівця, потребує застосування етичних принципів, принципу професійного скептицизму та кодифікації знань. На його підставі фахівці мають адаптувати міжнародні стандарти обліку та аудиту до національного контексту, оцінювати ризики, визначати суттєвість, обирати методи перевірки, збирати та оцінювати аудиторські докази, формувати думку щодо фінансової звітності. Професійне судження забезпечує якість аудиту, достовірність фінансової звітності та її відповідність нормативним вимогам. Воно має вкрай важливе значення у складних або нестандартних ситуаціях, даючи змогу фахівцю обрати обґрунтоване рішення з урахуванням ризиків, контексту, економічної сутності операцій, очікувань користувачів звітності. Це забезпечує гнучкість без втрати відповідальності, адаптацію міжнародних норми до національної практики, якість, етичність та актуальність складених звітів і прийнятих професійних рішень.

Список використаних джерел

1. Пожарицька І.М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 14. № 1. С. 134–139.
2. Кундря-Висоцька О., Вагнер І., Демко І. Екстраполяція професійного судження в обліковій системі: значення та вплив на розвиток. *Вісник економіки*. 2023. № 2. С. 89–102. DOI: 10.35774/visnyk2023.02.089
3. Криворучко М. Ю., Мойсеєнко А. Р. Суспільний інтерес в контексті етичної основи професійного судження у сфері обліку і аудиту. *Бізнес Інформ*. 2024. № 10. С. 332–338. DOI: 10.32983/2222-4459-2024-10-332-338

4. Корінько М.Д., Манько Н. Ф. Кумулятивний ефект локальних суджень аудитора. *Бізнес Інформ*. 2018. № 9. С. 140–148. DOI: 10.32983/2222-4459-2024-10-332-338

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. IAASB. 2021. Ч. I–III. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0>

6. Вечорковський Р. Розвиток конкурентних переваг підприємств малого і середнього бізнесу. Маркетингові дослідження в Україні: III Міжнар. наук.-практ. конф. КНТЕУ, 2004. С. 54–58.

7. Про офіційну статистику: Закон України № 2524-IX від 16 серпня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2524-20#Text>

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 від 16 липня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

References

1. Pozharytska I. (2013). Profesiine sudzhennia audytora: hnoseolohichniy aspekt [Auditor's professional judgment: epistemological aspect]. *Ekonomichniy analiz – Economic Analysis*, 14 (1), 134–139 [in Ukrainian].

2. Kundrya-Vysotska, O., Wagner, I., & Demko, I. (2023). Ekstrapoliatsiia profesiinoho sudzhennia v oblikovii systemi: znachennia ta vplyv na rozvytok [Extrapolation of professional judgment in the accounting system significance and impact on development]. *Visnyk Ekonomiky – Bulletin of Economics*, 2, 89–102. DOI: 10.35774/visnyk2023.02.089 [in Ukrainian].

3. Kryvoruchko, M., & Moiseenko, A. (2024). Suspilnyi interes v konteksti etychnoi osnovy profesiinoho sudzhennia u sferi obliku i audytu [Public interest in the context of the ethical basis of professional judgment in the field of accounting and auditing]. *Bisnes Inform – Business Inform*, 10, 332–338. DOI: 10.32983/2222-4459-2024-10-332–338 [in Ukrainian].

4. Korinko, D., & Manko, N. (2018). Kumuliatyvnyi efekt lokalnykh sudzhen audytora [Cumulative effect of local auditor judgments]. *Bisnes Inform – Business Inform*, 9, 140–148. DOI: 10.32983/2222-4459-2024-10-332-338 [in Ukrainian].

5. IAASB (2021). Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadання vpevnenosti ta suputnikh posluh [International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services]. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyuyakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0> [in Ukrainian].

6. Vechorkovsky, R. (2004) Rozvytok konkurentnykh perevah pidpriemstv maloho i serednoho biznesu [Development of competitive advantages of small and medium-sized businesses]. *Marketynhovi doslidzennia v Ukraini [Marketing research in Ukraine]: the 3rd International Scientific and Practical Conference* (p. 54–58.). Kyiv National University of Trade and Economics [in Ukrainian].

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro ofitsiinu statystyku: [Official Statistics]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2524-20#Text> [in Ukrainian].

8. Verkhovna Rada of Ukraine (1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text/> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Разумова К.М. Професійне судження: думати, а не просто рахувати. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук.*

Link to the article:

Razumova K. M. (2024) Profesiine sudzhennia: dumaty, a ne prosto rakhuvaty [Professional Judgment: Thinking, not Just Calculating]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystryky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 3–4, 48 – 56. DOI: 10.31767/nasoa.3-4-2024.04