

Т.О. Тарасова, к.е.н., доц.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ЯК ОСНОВА ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ

Найбільш значущою і активно досліджуваною бухгалтерською інновацією є професійне судження фахівця, у складі теорії і методології обліку, що постає одним із першочергових завдань та вимагає вирішення. Запропоновано модель професійного судження, як продукту інтелектуальної діяльності, згідно з якою професійне судження розглядається як процес перетворення інтелектуального потенціалу (сформованої компетенції фахівця) на інноваційне рішення. Така облікова інновація запроваджується до системи управління за логічною схемою: генерація управлінського рішення→аналіз управлінського рішення→комерційне використання управлінського рішення. З метою вироблення критеріїв, що характеризують якість професійного судження бухгалтера, а також ступеня їх пріоритетності під час підбору професіоналів, запропоновано методіку оцінки професійного судження фахівця з обліку, що передбачає визначення кількісних і якісних критеріїв їх професійної придатності на основі визначення рангу їх пріоритетності. Запропонований методологічний підхід щодо оцінки професійного судження може бути використаний в системі кадрового менеджменту рекрутських агенцій, що на замовлення роботодавців здійснюють підбір висококваліфікованих кадрів для здійснення керуючих обліково-аналітичних функцій у структурних підрозділах великих торговельних мереж. Система оцінки Федерації Сертифікованих професійних бухгалтерів вимагає доопрацювання, тому вважаємо за доцільне додати до вже існуючої системи традиційного оцінювання-тестування запроповану методіку, що дозволить формувати рейтинг обізнаних на бухгалтерській справі фахівців та підвищувати їх фахову вмотивованість.

Ключові слова: професійне судження; продукт інтелектуальної діяльності; критерії оцінки професійного судження.

Актуальність теми. Багатогранні суспільні інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та інститутів, яким надають послуги професіонали з бухгалтерського обліку. Тому мета бухгалтерської професії полягає у виконанні роботи, відповідно до сучасних стандартів професіоналізму, задля досягнення максимального рівня ефективності і задоволення потреб суспільства.

Для досягнення зазначеної мети необхідно дотримуватися фундаментальних принципів, а саме: принцип порядності, об'єктивності, компетентності, конфіденційності. Проблема професійної придатності та її критеріїв щодо професії менеджера (управлінця) з бухгалтерського обліку є досить складною й, на жаль, не достатньо розробленою. У чинних національних законодавчих актах немає вказівок щодо умов професійної діяльності в умовах ризику, що забезпечують відповідність посади бухгалтера, з урахуванням специфіки його діяльності. У Стратегічному плані Міжнародної федерації професійних бухгалтерів за 2013–2016 роки (IFAC Strategic Plan for 2013–2016 years) одним з напрямків реалізації місії федерації визначено забезпечення етичності поведінки, що демонструється професійними бухгалтерами. Зважаючи на зазначене вище, і звертаючи увагу на необхідності дотримання принципів професійної етики у світлі світової фінансової кризи 2014–2016 років, та ролі в ній професійної бухгалтерської спільноти, варто наголосити на беззаперечній важливості залучення до процесу підготовки фахівців з напрямку «Облік і аудит» етичної складової.

Таким чином, сучасна стратегія підготовки фахівця з напрямку управління та адміністрування має бути спрямована на розвиток та посилення позицій бухгалтерської професії, що керується гармонізованими стандартами, з метою надання послуг високої якості в інтересах суспільства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Вирішення проблем формування та оцінки професійного судження бухгалтера знайшло відображення у наукових публікаціях українських, зарубіжних вчених та представників консалтингових фірм. Зокрема, аспектам ідентифікації професійного судження бухгалтера присвячено публікації В.М. Жука [2, 3], Н.М. Коробової [5], О.М. Петрука [6], М.С. Пушкаря [7], Т.М. Сторожук [10] та ін. Важливість застосування професійного судження бухгалтера під час прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності висвітлено в роботах Т.В. Синиці [9], С.В. Ткачук, С.А. Стахурської [12], І.А. Юхименко-Назарук [13].

Незважаючи на зазначені проблеми та певні протиріччя до визначення економічної сутності професійного судження бухгалтера, спостерігається єдність наукових поглядів відносно того, що до обліково-аналітичного забезпечення, яке формується на його основі, висувається обов'язкова вимога достовірності, а безпосередньо до професійного судження – обґрунтованості та надійності. Саме тому професійне співтовариство намагається виробити, обґрунтувати та актуалізувати професійні вимоги, виконання яких дозволить

забезпечити надійність інформаційних ресурсів. Водночас, на наш погляд, існує необхідність більш ґрунтовного дослідження найважливішої для сучасної науки категорії «професійне судження» з позицій оцінки ефективності його застосування під час прийняття управлінських рішень.

Метою статті є дослідження потенційних можливостей різних схем застосування професійного судження на будь-яку економічну подію та формалізація критеріїв оцінки якості професійної придатності фахівців з обліку.

Викладення основного матеріалу. Розвитку професійного судження бухгалтера сприяють процеси інтеграції нашої країни у світовий простір, удосконалення рівня економічної освіти, кругозору та обізнаності майбутніх фахівців. Разом з тим, рівень освіти та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів є одним із визначальних факторів формування фахівцем з обліку власної думки, погляду, бачення, висновків тощо [10, с. 303]. Активне реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку в напрямку конвергенції з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) призвело не лише до концептуальних змін у підходах до нормативного регулювання облікової практики, а й сприяло появі нових облікових категорій. Найбільш значущою і активно досліджуваною бухгалтерською інновацією, на наш погляд, є професійне судження фахівця у частині теорії і методології обліку, що постає одним із першочергових завдань та вимагає вирішення. Особливо це є актуальним через визначення інституційної теорії як теоретичного підґрунтя наукового пізнання та через поширення розуміння бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту [2, 6]. Під час дослідження предмета бухгалтерського обліку В.М. Жук зробив висновок про неможливість його обмеження реєстрацією фактів господарської діяльності (на рівні практики обліку) та про необхідність розширення його трактування професійним судженням (на рівні мистецтва обліку) і оцінкою наслідків інституціональних впливів на життєдіяльність підприємств (на рівні облікової науки) [3, с. 22]. Фахівці визначають професійне судження як новий інструмент політики бухгалтерського інжинірингу, неформальний інститут впливу організацій професійних бухгалтерів, елемент соціокультурного психотипу, що має застосовувати інноваційні технології в роботі обліково-інформаційних служб сучасних підприємств.

Інші сучасні науковці також доволі ретельно підійшли до визначення цього поняття, наполягаючи на його значущості та

важливості під час прийняття зважених управлінських рішень. Як зазначає Т.М. Сторожук, професійне судження фахівця є унікальним засобом лібералізації системи бухгалтерського обліку, вдосконалення нормативної бази, та здатне вирішувати протиріччя чинного законодавства [10, с. 76].

Синиця Т.В. вважає, що на сьогодні у вітчизняній обліковій практиці професійне судження широко не застосовується, оскільки бухгалтеру простіше виконувати рекомендації нормативних актів, ніж брати на себе відповідальність за прийняті рішення [9, с. 209]. Проте, згідно з принципами МСФЗ, роль професійного судження в бухгалтерському обліку є визначальною, оскільки характеризує думку професійного бухгалтера про господарську ситуацію, і є корисною, як для її опису, так і для ухвалення дієвих управлінських рішень. У цьому визначенні МСФЗ ключовими поняттями є: думка професійного бухгалтера; сумлінне висловлювання; господарська ситуація; корисний опис; управлінське рішення.

Безумовно, за таких обставин, формування, вираження та застосування професійного судження є надскладним процесом, що, за сутністю, являє собою технологію прийняття рішень за господарськими ситуаціями, методологія яких є не досить врегульованою (облік інноваційної діяльності, облік логістичних витрат, витрати на якість продукції, трансакційні витрати, природоохоронні витрати, соціальні витрати, облік витрат за сегментами тощо). Під час вибору раціонального рішення, перш за все, варто враховувати умови забезпечення сталого розвитку підприємства, що, незалежно від конкретного рішення, спричиняє в бухгалтерському обліку підприємства невизначеність. На думку Н.М. Коробової, її поява пояснюється тим, що результати прийнятого рішення з'являться лише в майбутньому, та відсутня впевненість у тому, що фактичні результати співпадуть з очікуваними [5]. Невизначеність призводить до виникнення інформаційної асиметрії, появи нових різновидів ризиків, які спричиняє застосування професійного судження. Це підтверджує раніше досліджений тезис про формування резервної системи задля забезпечення сталого розвитку, що теж є інформаційним продуктом професійного судження та здатна нівелювати ризики обліково-аналітичного забезпечення.

Доречними вважаємо пропозиції Т.М. Сторожук щодо поетапного формування професійного судження. На підготовчому етапі автор досліджує об'єкт професійного судження та визначає перелік варіантів, за допомогою яких може бути розроблена методика вирішення завдання чи проблеми. На етапі прийняття професійного

судження проводиться процедура аргументації та узгодження для вироблення загальної позиції. Етап подання професійного судження, щодо вирішення облікової ситуації, пов'язаний з накопиченням досвіду прийнятих професійних суджень. Основою положенням реєстром буде документ про облікову політику підприємства (наказ, положення, стандарт тощо), оскільки він повністю є продуктом професійного судження. На етапі контролю проводяться процедури уточнення та оцінювання прийнятих професійних суджень. У разі незадовільної оцінки та наявності суттєвих помилок і визначення їх причин, автор вважає за необхідне повернутися до першого етапу формування професійного судження [10, с. 77]. Більшість дослідників вважають, що область застосування професійного судження зводиться до розробки облікової політики суб'єкта господарювання [13, с. 200]. Такий підхід дещо спрощує сферу застосування професійного судження, яка, на нашу думку, є значно ширшою. Професійне судження відповідає за формування низки діаметрально протилежних орієнтирів, що спрямовані на констатацію господарських подій, які об'єктивно вже мали місце у господарському процесі, і на суб'єктивне судження, що базується на досвіді формування облікової політики, яка визначає вартісний вектор на довготривале функціонування та сталий розвиток бізнес-єдиниць.

Ситуація в ринковій економіці змінюється досить швидко, а тому й реакція виконавців має ґрунтуватися на іншій парадигмі – інтелектуальній діяльності, що передбачає варіативність актів поведінки, залежно від зміни умов функціонування об'єктів. Така поведінка вимагає певного стану психіки людини – цікавості, нестандартного мислення, використання наукових методів пізнання [7, с. 35]. При цьому бухгалтеру доводиться працювати в умовах дискомфорту через невизначеність ситуації та значний ризик прийняття неефективних рішень. Вважаємо, що за таких умов професійне судження являє собою інтелектуальну діяльність щодо подання вмотивованої думки компетентного фахівця, що відповідає методологічним правилам і вимогам бухгалтерського обліку щодо господарської ситуації, яка характеризується багатоваріантністю відображення в системі обліково-аналітичного забезпечення.

У загальному розумінні, інтелектуальна діяльність – це сукупність соціальних інститутів формування і використання інтелектуального потенціалу особистості, колективу і суспільства, організаційних і управлінських структур забезпечення інноваційного процесу і систем взаємодії індивіда і суспільства з обміну інтелектуальним продуктом на основі соціальних гарантій його освоєння, використання і

охорони [12, с. 84]. У контексті формування професійного судження фахівця з обліку інтелектуальна діяльність має забезпечити досягнення зазначених цілей на базі ефективного управління інноваційним процесом, в якому основну роль виконує наявний інтелектуальний потенціал особистості головного бухгалтера і колективу обліково-аналітичної служби. Інтелектуальна сфера забезпечує створення нової організаційної культурної реальності, яка сприяє подоланню просторових соціокультурних бар'єрів, за рахунок сучасних можливостей подання інформації та розширення меж інформаційного простору і комунікативного обміну між особами, колективами і соціальними групами. На наш погляд, інтелектуальна діяльність в системі управління ототожнюється з певним інформаційним блоком – «чорною скринькою», на вхід до якої надходять інформаційні ресурси, що, з часом, під впливом професійної компетенції судження фахівця перетворюються на рішення-інновації на виході (рис. 1).

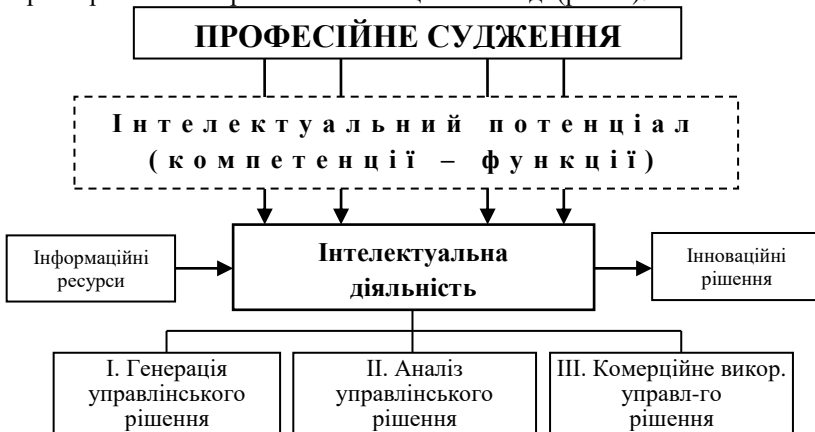


Рис. 1. Модель професійного судження як продукту інтелектуальної діяльності

Згідно з запропонованою моделлю, професійне судження доцільно розглядати як процес перетворення інтелектуального потенціалу (сформованої компетенції фахівця) в інноваційне рішення. Така облікова інновація запроваджується до системи управління за логічною схемою: *генерація управлінського рішення* → *аналіз управлінського рішення* → *комерційне використання управлінського рішення*. Інтелектуальний потенціал, що утворюється з професійної компетенції, визначається під час інноваційного процесу його носіями (індивідами і колективами), у вигляді професійного судження, що формується під час інтелектуальної діяльності із перетворення знань та

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу інформації про об'єкт спостереження у конкретне інноваційне рішення.

Ключовою в процесі формування професійного судження є категорія професіональної компетенції. Рада із Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та Міжнародна федерація бухгалтерів, у розділі «Цілі» Кодексу етики професійних бухгалтерів визначає, що професіональна компетентність полягає у виконанні роботи, відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в забезпеченні найкращих результатів роботи і, в цілому, у виконанні вимоги про дотримання громадських інтересів. Ці цілі вимагають дотримання чотирьох основних вимог: достовірності, професіоналізму, якості послуг, довіри. [4].

За останній час було видано декілька нормативних розробок Міністерства праці та соціальної політики України із визначення професійних кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера, бухгалтера (з дипломом спеціаліста, магістра), бухгалтера-обліковця (реєстратор бухгалтерських даних), які передбачають виокремлення завдань, обов'язків та кваліфікаційних вимог для кожної професії [1]. Наукова спільнота теж відреагувала на нормативні регулятиви і запропонувала доречну деталізацію професійних компетенцій фахівця з бухгалтерського обліку, залежно від змісту облікового процесу, тобто від участі бухгалтера в обліково-інформаційному або обліково-аналітичному процесі, що вимагають різних компетенцій від їх учасників для забезпечення виконання кожного бізнес-процесу, визначеного в межах облікової системи [14, с. 62]. Вважаємо, що запропоновані тлумачення можна вважати особистісними, заснованими на якостях людини, що забезпечують її успіх у професійній діяльності. Але, в контексті професійного судження, професійну компетенцію доцільно розглядати як сукупність професійних знань, професійних навичок, професійних цінностей і норм етики, необхідних для прийняття компетентного рішення. Внаслідок цього бухгалтер має обрати єдину правильну відповідь щодо вирішення конкретної задачі і бути готовим нести за це професійну, моральну, соціальну, матеріальну відповідальність.

Як вже було доведено, інтелектуальний капітал формується під впливом професійної компетенції, яка, в свою чергу, базується на комплексі здібностей, якими має володіти професійний бухгалтер, задля того, щоб доречно і ефективно застосовувати у власній діяльності професійні знання, професійні цінності і етику. Здібності є показником професійної компетентності, яка може змінюватися, залежно від стану суспільно-економічних відносин, та характеризують

компетентнісний взаємозв'язок між інтелектуальними, комунікаційними, персональними та організаційними управлінськими навичками. *Інтелектуальні навички* характеризують здатність вирішувати проблеми, приймати рішення і формулювати професійне судження, застосовувати і критично оцінювати чинні нормативні положення, пов'язані з реєстрацією, оцінкою та обліком активів, довгострокових і короткострокових зобов'язань, різних компонентів капіталу, доходів та витрат, визначенням фінансових результатів діяльності. *Комунікативні навички* допомагають професіоналам з обліку у взаєминах з іншими управлінцями для досягнення спільної мети, що постає перед бізнес-одиницею, в отриманні та передачі інформації, у виборі аргументованих методів і прийнятті ефективних рішень. Наявність цих навичок зумовлює здатність генерувати ідеї та впливати на інших виконавців задля підтримки дієздатної організаційної культури. Особисті *персональні навички* пов'язані зі ставленням і поведінкою бухгалтера. Розвиток цих навичок демонструється схильністю до навчання протягом усього життя; застосуванням професійного скептицизму, за допомогою опитування і критичної оцінки всієї інформації; встановленням високих особистих стандартів контролю та професійної етики. *Організаційні навички* дозволяють вирішувати проблеми, приймати рішення і використовувати правильну оцінку в складних організаційних ситуаціях. До них належить оцінювання власної роботи на предмет виконання стандартів якості управління. Застосування навичок управління персоналом базується на професійних цінностях і етиці, що є підґрунтям розв'язання сучасних соціальних і етичних проблем.

Аналіз запропонованих професійних характеристик дозволив дійти висновку, що професійне судження прямо пов'язане з діями фахівця з обліку, що спрямовані на виконання соціально-відповідальних дій в інтересах суспільства, навчання протягом усього життя та формування довіри до функціонування економіки в цілому. Так, на нашу думку, професійне судження можна охарактеризувати як аргументований висновок, висловлений в умовах невизначеності регулюючих правил при кваліфікації, класифікації та оцінці фактів господарського життя для цілей формування достовірної бухгалтерської звітності, заснованої на принципах обґрунтованості, своєчасності та достовірності подання, з урахуванням індивідуальних особливостей суб'єкта господарювання, з метою задоволення інформаційних потреб користувачів для прийняття зважених економічних рішень.

Започаткована В.М. Жуком інституціональна теорія бухгалтерського обліку передбачає розбудову нових моделей

фінансової (корпоративної) звітності, що передбачає професійне подання інформації про функціонування людського капіталу; дотримання соціальних стандартів; примноження фізичного капіталу; відновлення природних ресурсів; дотримання вимог якості продукції та інших вимог законодавства зі сталого розвитку, де визначальною є складова неформального інституту як стійких соціокультурних психотипів, перш за все, самих бухгалтерів [3, с. 15]. Аналогічної думки дотримуються С.В. Бардаш, К.О. Назарова, які вважають, що перед фахівцями з обліку постає певний виклик щодо їх професійної спроможності пропонувати дії не лише осередкового господарського характеру, а й реалізовувати захист суспільних економічних інтересів. Тому перед системою якісного менеджменту постає завдання залучення висококваліфікованих фахівців, які були б здатні втілити і реалізувати облікові новації та запропонувати дієві заходи щодо обліково-аналітичного забезпечення управління та моніторингу сталого розвитку.

Незважаючи на притаманний професійному судженню бухгалтера певний лібералізм, кожне прийняте фахівцем професійне рішення є суб'єктивним, і тому вимагає досконалої оцінки його професійної придатності. Вважаємо за необхідне зазначити, що сучасна теорія обліку не має суттєвих здобутків щодо визначення критеріїв оцінки професійного судження. Лише О.В. Саталкіна та О.О. Аскольська, застосувавши статистичні методи для формування оцінки ступеня довіри до професійного судження бухгалтера, запропонували низку критеріїв, а саме: досвід роботи, факти зміни місця роботи, наявність досвіду у вирішенні проблем з контролюючими органами, досвід у проведенні контролюючих перевірок, але вони характеризують суто якісні здібності, що притаманні бухгалтерській справі [8, с. 277–288].

Проте й на практиці існує проблема оцінки ступеня професіоналізму бухгалтерів. Це засвідчують запити консалтингових фірм, рекрутських агенцій і звичайних роботодавців, які знаходяться у постійному пошуку фахівців високої кваліфікації. Тому, з метою вироблення критеріїв, що характеризують якість професійного судження бухгалтера, а також ступеня їх пріоритетності під час підбору професіоналів, пропонуємо використовувати методіку оцінки професійного судження фахівця з обліку, що передбачає визначення кількісних і якісних критеріїв їх професійної придатності на основі визначення їх рангу пріоритетності досвідченими у бухгалтерській справі експертами.

Дослідивши вимоги роботодавців, кваліфікаційні характеристики професій з обліку, а також врахувавши здобутки професійного

наукового співтовариства, ми обрали найбільш вагомі критерії, що охоплюють всі аспекти сучасної бухгалтерської професії. Для цього групі провідних експертів було запропоновано анкету, що містить чотири кількісні та вісім якісних критеріїв. До складу експертної групи увійшли фахівці в галузі бухгалтерського обліку – науковці, представники консалтингових фірм, практикуючі бухгалтери, які працюють на підприємствах різних організаційно-правових форм міста Харкова. Пройти анонімне опитування надали згоду шість головних бухгалтерів великих торговельних мереж, які виявили зацікавленість в оцінці власної професійної придатності.

Аналіз та систематизація отриманих даних опитування експертів дозволили виокремити найбільш значущі критерії для оцінки професійного судження і визначити ступінь їх пріоритетності. Вагомість критеріїв-факторів, що визначають оптимальний набір кваліфікаційних характеристик професійного судження, доцільно визначати за допомогою експертного методу. Залежно від специфіки діяльності та стратегічних цілей торговельного підприємства, не лише критерії, але й їх вагомість буде унікальною, відповідною лише для даного підприємства. Оскільки критерії мають різну важливість щодо досягнення цілей підприємства, визначимо коефіцієнти відносної важливості за допомогою методу попарного порівняння за шкалою Т.Сааті. В якості основних критеріїв, що впливають на професійне судження бухгалтера, було виокремлено: освіту, практичний досвід і досвід у вирішенні суперечностей з контролюючими органами. Аналіз даних опитування проводився за оцінювальним листом «Визначення значущості (вагомості) критеріїв оцінки професійного судження бухгалтера» (табл. 1).

Таблиця 1

Ранжування вагомості критеріїв, що визначають рівень професійного судження бухгалтера

Критерії визначення рівня професійного судження	Вага критерію
1	2
<i>Кількісні</i>	
Суттєвість впливу виявлених помилок на показники фінансової звітності	0,152
Кількість вирішених суперечностей з контролюючими органами	0,118
Кількість отриманих задовільних аудиторських висновків	0,096
Сума задоволених судових позовів за невиконання умов господарсько-договірних відносин	0,094

Закінчення табл. 1

1	2
Якісні	
Якість професійної освіти	0,088
Наявність підвищення кваліфікації бухгалтерів	0,085
Членство у професійних спілках	0,081
Практичний досвід роботи за фахом	0,077
Практичний досвід роботи у галузі	0,075
Розробка облікової політики	0,052
Складання фінансової звітності	0,051
Притягнення до відповідальності	0,041

Довідка: *розробка автора

Так, на думку експертів, найбільш значущими виявляться критерії, що матимуть кількісне вимірювання. Це підтверджує тезис, що професіоналізм завжди оцінюється економічним ефектом, який вимірюється вартісною економією.

Одним із механізмів формування альтернативних варіантів є метод морфологічного аналізу, заснований на побудові матриці характеристик логістичної системи (варіантів) та їх можливих значень, з подальшим підбором та оцінкою варіантів поєднань цих значень. Логіка формування логічних ланцюгів пов'язана з необхідністю обліку критеріїв оцінки, що мають різну природу та розмірність. У цьому випадку, морфологічну множину зручно представити у вигляді морфологічної матриці, елементами якої є нечіткі множини, яка характеризується функцією за кожним оціночним критерієм на основі розмаїття альтернатив, що забезпечує порівнювальну оцінку різних критеріїв. Тому застосування методології морфологічного аналізу можливе з використанням математичного апарату теорії нечітких множин для вибору прийнятної оцінки професійного судження бухгалтера, що є слабо формалізованою.

Для реалізації даного методу пропонується морфологічна матриця, рядки якої презентують функції приналежності за кожним оціночним критерієм професійного судження ($\mu_x(y)$), де x – нечітка підмножина критеріїв (факторів) оцінки професійного судження, y – нечітка підмножина можливих альтернативних варіантів. У якості оціночних критеріїв, за формування морфологічної матриці, обираються критерії, що мають найбільше значення для оцінки якісних і кількісних критеріїв оцінки професійної придатності фахівця з бухгалтерського обліку.

Спираючись на думки експертів, що визначають загальний характер залежності ступеня приналежності від величини оціночного параметра, для побудови функції залежності, для отримання оцінок кількісних показників доцільно застосувати метод інтервальних оцінок, а для отримання оцінок якісних показників – використовувати функцію бажаності Харрінгтона. Вважаємо, що найбільш значущими кількісними критеріями оцінки професійного судження є сума задоволених судових позовів за невиконання умов господарсько-договірних відносин; кількість вирішених суперечностей з контролюючими органами; кількість отриманих задовільних аудиторських висновків; суттєвість впливу виявлених помилок на показники фінансової звітності. Якість професійної освіти, наявність підвищення кваліфікації бухгалтерів, членство у професійних спілках, практичний досвід роботи за фахом, практичний досвід роботи в галузі, розробка облікової політики, складання фінансової звітності, притягнення до відповідальності за порушення законодавства доцільно описувати лінгвістичними оцінками ступеня бажаності визначеного критерію.

Використання методу інтервальних оцінок реалізується таким чином. Експерт застосував інтервал $[h^{\circ}, h^*]$ значення параметра, що відповідає висловленому побажанням вибрати «прийнятну альтернативу» в межах досягнення визначеної мети. При цьому граничні значення мають таку інтерпретацію:

h^a – значення альтернативи;

h° – межа неприпустимої області, тобто якщо $h^a \leq h^{\circ}$, тобто альтернатива неприйнятна;

h^* – межа ідеальної області, якщо $h^a \geq h^*$, тобто альтернативу варто визнати прийнятною. Даний метод застосовується у випадку, якщо експерт згоден із лінійною залежністю між граничними областями інтервалу. Враховуючи лінійний характер залежності, функція приналежності визначається таким чином:

$$\left\{ \begin{array}{l} 0, \text{ якщо } h^a \leq h^{\circ} \\ \mu(h) = h^a - h^{\circ} \div h^* - h^{\circ}, \text{ якщо } h^{\circ} \leq h^a \leq h^* \text{ (1)} \\ 1, \text{ якщо } h^a \geq h^* \end{array} \right.$$

Для критеріїв, оптимальне значення яких прагне до мінімуму, лінійна залежність має зворотній характер:

$$\left\{ \begin{array}{l} 0, \text{ якщо } h^a \geq h^{\circ} \\ \mu(h) = h^{\circ} - h^a \div h^* - h^*, \text{ якщо } h^* \leq h^a \leq h^{\circ} \text{ (2)} \\ 1, \text{ якщо } h^a \leq h^* \end{array} \right.$$

Оцінка якісних показників характеризується критеріями відбору фахівців за можливими лінгвістичними оцінками ступеня бажаності показника. Твердження має однозначно характеризувати бухгалтера при оцінці його професійної придатності. Процедура отримання приватних функцій бажаності така: експерту пропонується провести аналіз лінгвістичних оцінок ступеня бажаності за кожним критерієм, за кожним твердженням; експерт дає оцінку «дуже добре», «добре», «задовільно», «несуттєве», «критичний поріг». На підставі таблиці 1 оцінка критеріїв перетворюється у значення функції бажаності за діапазоном 0–1. Оцінку якісних критеріїв оцінки якості професійного судження пропонується здійснювати таким чином (табл. 2).

Таблиця 2

Оцінка якісних критеріїв професійного судження бухгалтера

Критерії професійного судження	Лінгвістична оцінка
1	2
Якість професійної освіти:	
Безперервний професійний розвиток – експерт у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів, і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів;	Дуже добре
Початковий професійний розвиток – професійні навички і загальна вища фахова освіта;	Добре
Початковий професійний розвиток – докваліфікаційна освіта;	Задовільно
Наявність неспеціалізованої вищої освіти;	Несуттєве
Фахівець обліковець, касир (технічні службовці)	Критичний поріг
Наявність підвищення кваліфікації бухгалтерів:	
Наявність професійного сертифіката – універсальна компетентність, а на її основі – фахова (бухгалтер, аудитор, фінансовий менеджер тощо);	Дуже добре
Наявність професійного сертифіката – професійна компетентність – здатність виконувати робочу роль, визначену стандартом, з урахуванням умов робочого середовища;	Добре
Початковий професійний розвиток (до моменту отримання статусу професійного бухгалтера);	Задовільно
робота в ситуаціях, які характеризуються помірним рівнем невизначеності та складності;	Несуттєве
робота в ситуаціях, які характеризуються низьким рівнем невизначеності та складності	Критичний поріг

Продовження табл. 2

1	2
Членство у професійних спілках:	
Представники закордонних професійних організацій (АССА, АІСРА, СІМА);	Дуже добре
Представники професійних організацій аудиторів і бухгалтерів України (САУ, ФПБАУ та інші);	Добре
Представники регіональних професійних спілок;	Задовільно
Представники галузевих об'єднань;	Несуттєве
Представники суспільних об'єднань	Критичний поріг
Практичний досвід роботи за фахом:	
Практичний досвід за фахом та науково-дослідна діяльність понад 10 років;	Дуже добре
Практичний досвід за фахом та науково-дослідна діяльність понад 5 років;	Добре
Практичний досвід понад 5 років;	Задовільно
Практичний досвід понад 2 роки;	Несуттєве
Практичний досвід понад рік	Критичний поріг
Практичний досвід роботи у галузі:	
Практичний досвід у галузі та науково-дослідна діяльність понад 10 років;	Дуже добре
Практичний досвід у галузі та науково-дослідна діяльність понад 5 років;	Добре
Практичний досвід понад 5 років;	Задовільно
Практичний досвід понад 2 роки;	Несуттєве
Практичний досвід понад рік	Критичний поріг
Розробка облікової політики:	
Організує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку, з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;	Дуже добре
Бере участь у підготовці пропозицій щодо внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу;	Добре
Бере участь у проведенні інвентаризації активів та зобов'язань. Веде аналітичний облік у розрізі об'єктів позабалансового обліку;	Задовільно

1	2
Готує проміжні розрахунки, необхідні для здійснення обліку господарських операцій, та подає їх до розгляду;	Несуттєве
Не приймає участі	Критичний поріг
Складання фінансової звітності:	
Забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в зазначені строки користувачам;	Дуже добре
Бере участь у підготовці та поданні періодичної звітності, що передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня, відповідно до нормативних актів, затверджених формами та інструкціями;	Добре
Формує обліково-аналітичне забезпечення для фінансової звітності, здійснює складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку;	Задовільно
Бере участь у підготовці пропозицій щодо забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;	Несуттєве
Систематизує отримані первинні документи, переносить інформацію, зображену в цих документах, у необхідному аналітичному розрізі до відомостей (допоміжних відомостей, аркушів-розшифровок), виводить підсумки цифрової інформації у цих документах за її видами, напрямками та періодами	Критичний поріг
Притягнення до відповідальності:	
Не має стягнень за порушення законодавства;	Дуже добре
Не припускається помилок при формуванні обліково-аналітичного забезпечення;	Добре
Має несуттєві помилки, що не впливає на ефективність вжитих заходів;	Задовільно
Має помилки, що визначені під час внутрішнього контролю;	Несуттєве
Має порушення адміністративної відповідальності	Критичний поріг

Довідка: *розробка автора

Здійснення критеріїв оцінки із застосуванням функцій приналежності утворює морфологічну матрицю на основі бінарних нечітких відношень (табл. 3).

Морфологічна матриця оцінки професійного судження бухгалтера

Критерії оцінки	Варіанти (бухгалтери)					
	Б1	Б2	Б3	Б4	Б5	Б6
Суттєвість впливу виявлених помилок на показники фінансової звітності, грн.	0,886	0,024	0	0,018	1	0,008
Частка вирішених суперечностей з контролюючими органами, %	0	0,74	0	0,789	0	0,65
Частка отриманих задовільних аудиторських висновків, %	0,956	0,911	0,958	0,938	0,970	0,927
Сума задоволених судових позовів за невиконання господарсько-договірних відносин, грн.	0,4	1	0	0,27	0,8	0
Якість професійної освіти	0,5	0,9	0,5	0,1	0,9	0,3
Наявність підвищення кваліфікації бухгалтерів	0,5	0,72	0,1	0,5	0,9	0,9
Членство у професійних спілках (наявність сертифіката)	0,3	0,72	0,5	0,3	0,9	0,5
Практичний досвід за фахом	0,5	0,72	0,5	0,5	0,9	0,72
Досвід роботи в галузі	0,3	0,5	0,3	0,3	0,9	0,72
Розробка облікової політики	0,1	0,1	0,5	0,3	0,9	0,1
Складання фінансової звітності	0,3	0,5	0,3	0,3	0,9	0,72
Притягнення до відповідальності	0,1	0,1	0,1	0,72	0,9	0,5

Інтегральна оцінка професійного судження бухгалтера здійснюється за розрахунком агрегованого показника якості професійного судження фахівця, як сума оцінок кількісних та якісних критеріїв професійної придатності бухгалтера, з урахуванням ваги критерію. Бухгалтеру, який має найбільшу інтегральну оцінку, надається рейтинг 1, бухгалтер з наступною за величиною інтегральною оцінкою отримує рейтинг 2, далі бухгалтери ранжируються в порядку зниження рейтингової оцінки щодо визначення пріоритетів професійності.

На заключному етапі здійснюється підсумкова оцінка ступеня довіри до якості професійного судження фахівця за загальною сукупністю критеріїв. Інтегральна оцінка професійного судження бухгалтера розраховується за такою формулою:

$$I_j = \sum w_i A_{ij}, \quad (3)$$

де I_j – агрегований показник якості професійного судження фахівця;

w_i – вагомий коефіцієнти i -го критерію ($i = 1, \dots, n$);

A_{ij} – оцінка за i -м критерієм ($i = 1, 2, \dots, n$) j -го бухгалтера ($j = 1, 2, \dots, m$).

Значення агрегованих показників якості професійного судження фахівця та їх ранжирування за ступенем значущості запропоновано в таблиці 4.

Таблиця 4

Ранжирування показників якості професійного судження фахівців з бухгалтерського обліку

Фахівці з обліку	Агрегований показник	Рейтинг
Бухгалтер 1	0,75	2
Бухгалтер 2	0,62	3
Бухгалтер 3	0,37	6
Бухгалтер 4	0,52	5
Бухгалтер 5	0,82	1
Бухгалтер 6	0,48	4

Найбільш професійно придатним є бухгалтер 5, оскільки йому відповідає максимальне значення показника якості професійного судження. Таким чином, запропонований методологічний підхід щодо оцінки професійного судження може бути використаний під час визначення ступеня довіри до професійного судження будь-якого фахівця з обліку і є принципово новим для системи управління сталим розвитком підприємств торгівлі. В системі кадрового менеджменту

така інноваційна методика може бути вкрай корисною для рекрутських агенцій, що на замовлення роботодавців здійснюють підбір висококваліфікованих кадрів для здійснення керуючих обліково-аналітичних функцій у структурних підрозділах великих торговельних мереж. Також вважаємо, що система оцінки Федерації Сертифікованих професійних бухгалтерів теж вимагає доопрацювання, тому що вона визначає за пріоритет лише базове освітянське навчання за розробленими Федерацією програмами, що, в деякому сенсі, не завжди відповідають практичній професійній дійсності. Тому вважаємо корисним додати до вже існуючої системи традиційного оцінювання-тестування запропоновану методику, що дозволить формувати рейтинг обізнаних на бухгалтерській справі фахівців та підвищувати їх фахову вмотивованість.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз опитування визначив, що характерною особливістю головних бухгалтерів досліджуваних підприємств торгівлі є те, що якість ведення бухгалтерського і податкового обліку в їх облікових підрозділах залежить не лише від досвіду і кваліфікації головного бухгалтера та інших провідних співробітників бухгалтерії, а й від показників, що прямо впливають на величину втрат від аутсайдерських конфліктів, яких вдалося уникнути внаслідок їх професійної доказової позиції. І це є показовим, тому що задоволені або відхилені судові позови, позитивне вирішення суперечностей з контролюючими органами характеризують фахівців з обліку як справжніх бійців за бізнес-імідж власних підприємств. Застосування запропонованих критеріїв, що характеризують якість професійного судження бухгалтера, а також вибір ступеня їх пріоритетності надають керівництву підприємства ефективний інструмент управління бухгалтерською службою, є надійним засобом контролю і оцінки результатів роботи, з метою мотивації як всього обліково-аналітичного підрозділу, так і кожного фахівця окремо. Внаслідок цього професійне судження бухгалтера перетворюється на важливий стратегічний інноваційний ресурс підприємства, що прагне до стійкого економічного успіху на ринку, а система управління, що використовує професійні навички фахівця найвищого рівня кваліфікації, забезпечить собі адаптацію до невизначеності і нестабільності соціо-еколого-економічних умов існування протягом тривалого періоду часу.

Список використаної літератури:

1. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. – Вип. 1 : «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» : наказ Міністерства праці та соц. політики України від 29.12.2004 року. – № 336 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8453/8454/468491/>.
2. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8–9. – С. 14–23.
3. Жук В.М. Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16–23.
4. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf.
5. Коробова Н.М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н.М. Коробова // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/profesiynne-sudzhennya-buhgaltera-ta-yogo-misce-v-organizacii-obliku-na-silskogospodarskomu-pidpriemstvi.html>.
6. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
7. Пушкарь М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М.С. Пушкарь. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
8. Саталкіна Е.В. Применение статистических методов для формирования оценки степени доверия к профессиональному суждению бухгалтера / Е.В. Саталкіна, Е.А. Аскольская // Финансы и бизнес, 2011. – № 4. – С. 223–233.
9. Синиця Т.В. Необхідність та ймовірні ризики застосування професійного судження бухгалтера в обліковій практиці / Т.В. Синиця // Збірник наук. праць ХНПУ ім. Г.С. Сковороди «Економіка». – 2013. – Вип. 13. – С. 208–2012.
10. Сторожук Т.М. Процес формування професійного судження бухгалтера / Т.М. Сторожук // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 75–78.
11. Сторожук Т.М. Необхідність застосування професійного судження бухгалтера / Т.М. Сторожук, О.А. Немировська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2014. – № 1 (72). – С. 299–304.
12. Ткачук С.В. Інтелектуальна діяльність у контексті подвійної природи інтелектуальної власності / С.В. Ткачук, С.А. Стахурська // Наукові праці НУХТ. – 2015. – Том 21. – № 5. – С. 82–90.

13. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект / І.А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 2 (29). – С. 195–206.
14. Янчев А.В. Електронний документообіг: методологія та організація : монографія / А.В. Янчев. – Х. : ХДУХТ, 2015. – 289 с.

References:

1. «Profesii' pracivnykiv, shho je zagal'nymy dlja vsih vydiv ekonomichnoi' dijal'nosti» (2004), Dovidnyk kvalifikacijnyh harakterystyk profesij pracivnykiv, Vol. 1, nakaz vid 29 grudnja, N 336, Ministerstvo praci ta soc. polityky Ukrainy, available at: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8453/8454/468491/>
2. Zhuk, V.M. (2015), «Instytucional'na teorija buhgalters'kogo obliku: vidpovid' na vyklyky suchasnosti», *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, No. 8–9, pp. 14–23.
3. Zhuk, V.M. (2012), «Poglyblennja sutnosti predmeta buhgalters'kogo obliku», *Oblik i finansy APK*, No. 1, pp. 16–23.
4. «Kodeks etyky profesijnyh buhgalteriv», available at: www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf
5. Korobova, N.M., «Profesijne sudzhennja buhgaltera ta jogo misce v organizacii' obliku na sil'skogospodars'komu pidpryjemstvi», *Oblik i finansy APK: buhgalters'kyj portal*, available at: <http://magazine.faaaf.org.ua/profesiynne-sudzhennja-buhgaltera-ta-yogo-misce-v-organizacii-obliku-na-sil'skogospodarskomu-pidpryjemstvi.html>
6. Petruk, O.M. (2005), *Garmonizacija nacional'nyh system buhgalters'kogo obliku*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 420 p.
7. Pushkar, M.S. (2006), *Kreatyvnyj oblik (stvorennya informacii' dlja menedzheriv)*, monografija, Kart-blansh, Ternopil', 334 p.
8. Satalkina, E.V. and Askol'skaja, E.A. (2011), «Primenenie statisticheskikh metodov dlja formirovanija ocenki stepeni doverija k professional'nomu suzheniju buhgaltera», *Finansy i biznes*, No. 4, pp. 223–233.
9. Synycja, T.V. (2013), «Neobhidnist' ta jmovirni ryzyky zastosuvannja profesijnogo sudzhennja buhgaltera v oblikovij praktyci», *Zbirnyk nauk. prac' HNPU im. G.S. Skovorody «Ekonomika»*, Vol. 13, pp. 208–2012.
10. Storozhuk, T.M. (2013), «Proces formuvannja profesijnogo sudzhennja buhgaltera», *Oblik i finansy*, No. 4 (62), pp. 75–78.
11. Storozhuk, T.M. and Nemyrovs'ka, O.A. (2014), «Neobhidnist' zastosuvannja profesijnogo sudzhennja buhgaltera», *Visnyk Chernigivs'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu*, No. 1 (72), pp. 299–304.

12. Tkachuk, S.V. and Stahurs'ka, S.A. (2015), «Intelektual'na dijial'nist' u konteksti podvijnoi' pryrody intelektual'noi' vlasnosti», *Naukovi praci NUHT*, Vol. 21, No. 5, pp. 82–90.
13. Juhymenko-Nazaruk, I.A. (2014), «Osoblyvosti zastosuvannja profesijnogo sudzhennja buhgaltera v umovah formuvannja oblikovoi' polityky pidprijemstva: instytucijnyj aspekt», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, Vol. 2 (29), pp. 195–206.
14. Janchev, A.V. (2015), *Elektronnyj dokumentoobig: metodologija ta organizacija*, monografija, HDUHT, Harkiv, 289 p.

ТАРАСОВА Т.О. – кандидат економічних наук, доц. Харківського державного університету харчування та торгівлі

Стаття надійшла до редакції 27.01.2017.