

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

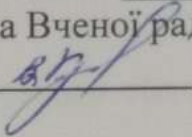
Факультет податкової справи, обліку та аудиту  
Кафедра обліку та консалтингу

Затверджено

Вченою радою Факультету

протокол від 09.02.2 2022р. № 2

Голова Вченої ради факультету

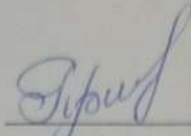
 В.М. Краєвський

**Конспект лекцій**

з навчальної дисципліни «**Професійна етика бухгалтера**»  
для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня  
денної та заочної форми навчання  
галузь знань 07 «*Управління та адміністрування*»  
спеціальність 071 «*Облік і оподаткування*»  
освітня програма  
«Облік, податковий аудит та бізнес-аналітика»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Професійна етика бухгалтера» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 21.10.2021 р. протокол №8.

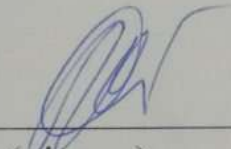
Укладач (лектор)

  
\_\_\_\_\_  
(підпис)

Н.В. Гуріна, доцент, к.е.н.

Розглянуто і схвалено кафедрою бухгалтерського обліку протокол від 18 січня 2022 р. № 5

В.о. завідувача кафедри

  
\_\_\_\_\_  
(підпис)

О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

## Зміст

## Стор.

Тема 1. Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві	4
Тема 2. Нормативно-правове регулювання професійної етики бухгалтерів	11
Тема 3. Кодекс професійної етики бухгалтера	17
Тема 4. Основні принципи професійної етики та поведінки бухгалтера	25
Тема 5. Права, обов'язки, функції та відповідальність бухгалтера	27
Тема 6. Логіка та етика професійних суджень бухгалтера	34
Тема 7. Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)	37
Тема 8. Етика для штатних професійних бухгалтерів	53
Тема 9. Етика для облікових працівників державного сектору	62
Тема 10. Етика поведінки державного службовця	64
Тема 11. Етика для працівників державної податкової служби України	71
Тема 12. Професійні ризики бухгалтера	83
Рекомендована література	88

## **Тема 1: «Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві».**

### *План*

- 1.1. Поняття загальної та професійної етики
- 1.2. Особливості етики бізнесу

**Мета:** вивчення поняття етики, моральних норм, причин виникнення професійної етики та її різновиди, етика бізнесу та теорії її дотримання, особливості етики бухгалтерів та регулювання діяльності професійних бухгалтерів в Україні і світі.

**Ключові терміни та поняття:** етика, професійна етика, мораль, етична поведінка, етика бізнесу, професійна етика.

### **1.1. Поняття загальної та професійної етики**

Що таке етика? З точки зору філософії, *етика* - філософська наука, об'єктом вивчення, якої, є мораль, а центральною проблемою - добро і зло. Розрізняють такі види етики: гуманістична: орієнтована на людину, її життя, свободу; авторитарна: орієнтована на що-небудь зовнішнє стосовно людини, ідею, наприклад. Етика з'ясовує місце моралі в системі інших суспільних відносин, аналізує її природу і внутрішню структуру вивчає походження і історичний розвиток моральності, теоретично обґрунтовує ту або іншу її систему.

З точки зору суспільної думки - етика - це система норм моральної поведінки людини або групи людей.

Люди завжди прагнули мати правила для своєї поведінки, щоб справляти найкраще враження на оточуючих і не заважати іншим. З цих правил склалися звичаї. Тому слово «етика» - назва науки про те, що добре, а що погано у вчинках людини, - походить від слова «звичай». Однак етика - наука, яка досліджує правила поведінки, вивчає не тільки ті з них, які передбачені етикетом (повторювані), але, перш за все, ті, на яких ґрунтуються відносини між людьми. Саме вони визначають нашу повсякденну поведінку, допомагають людям жити в суспільстві, не заважаючи і не доставляючи шкоди один одному. Такі правила називають мораллю.

Етика є вченням про основні принципи моральності. Мораль зводиться до вчення про чесноти, про совість чи свідомості боргу. Довгий час етичні принципи, за якими жили люди, як правило, диктувалися релігією. Слово Бога, Біблія, користувалося авторитетом у багатьох країнах

Серед галузей етичної науки виділяють професійну етику. Термін «професійна етика» вживається для позначення не стільки галузі етичної теорії, скільки своєрідного морального кодексу людей певної професії. Професійна етика обумовлена особливостями деяких професій, корпоративними інтересами, професійною культурою. Люди, що виконують однакові або близькі професійні функції, виробляють специфічні традиції, об'єднуються на основі професійної солідарності, підтримують репутацію своєї соціальної групи.

Професійна діяльність, об'єктом якої виступають живі люди, утворює складну систему взаємоперехідних, взаємозумовлених моральних стосунків. До цієї системи належать насамперед:

- а) ставлення спеціалістів до об'єкта праці (слідчий — обвинувачений, лікар — хворий, вчитель — учень);
- б) стосунки спеціаліста з колегами;
- в) ставлення спеціаліста до суспільства.

Ці стосунки вивчаються *професійною етикою* (рис. 1).



Рис. 1. Об'єкти вивчення професійної етики [1, с.23]

Конкретизація загальних моральних принципів і норм таких стосунків відповідно до особливостей того чи іншого виду професійної діяльності є «*професійною*» мораллю.

У професійній сфері існує два етичних аспекти:

— загальна етика (духовний аспект). Загальні етичні принципи визначаються шляхом систематичного вивчення проблеми людського вибору між поняттями про добре і погане, якими керується людина;

— професійна етика (практичний аспект). Професійна етика визначає загальні приписи щодо ідеальних форм поведінки, та конкретні правила, в яких зазначені неприпустимі форми поведінки працівників відповідних професій.

У кожній професії є свої моральні проблеми. Але серед усіх професій можна виділити групу таких, в яких вони виникають особливо часто, які вимагають підвищеної уваги до морального боку виконуваних функцій. Професійна етика має значення насамперед для професій, об'єктом яких є людина. Є професії, моральний аспект в яких відіграє основоположну роль. В цих сферах діяльності спостерігається особливо велика залежність однієї людини від іншої, і результати професійної діяльності можуть мати доленосне значення для інших людей. Це професії, де «об'єктом праці» виступають живі люди, де в процесі професійної діяльності відбувається вторгнення у внутрішній світ людини часто в критичних життєвих ситуаціях. Відповідно до професіоналів, які обіймаються такою діяльністю, суспільство висуває не тільки вимоги загальної моралі (що стосуються будь-якої людини незалежно від професії), але і специфічні моральні вимоги. Більше того, моральність представника такої професії буде показником рівня професійності..

Там, де представники певної професії в силу її специфіки знаходяться в постійному або навіть безперервному спілкуванні з іншими людьми, пов'язаному з впливом на їхній внутрішній світ, долю, з моральними взаєминами, існують специфічні "*моральні кодекси*" людей цих професій, спеціальностей. Такі як етика вчителя, етика лікаря, етика судді.

Існують наступні види етичних нормативів:

1. *Кодекс етичної поведінки* дає відповідні рекомендації, точно визначає критерії поведінки, специфічні для певної професії. У кодексах професійної етики, на відміну від теорії загальної етики, можна знайти рішення конкретних проблем. Крім того, у кодексах містяться і професійні вимоги. З погляду визначеної професії, кодекс є декларацією твердих норм поведінки і сприяє виконанню цих норм. В середині ХХ століття були поширені декларативні варіанти кодексу - кредо. Наприклад. «Сім духів» (сім основних принципів) «Мацусіта електрик», три принципи (один з яких - довічна зайнятість співробітників) ІВМ.

2. «*Карти етики*» являють собою набір етичних правил і рекомендацій, що конкретизують етичний кодекс корпорації для кожного співробітника компанії, вони містять ім'я і телефон консультанта компанії з етичних питань (адвоката з етики). Найбільшого поширення «карти етики» отримали в Японії.

3. **Комітети з етики** створюються як постійно діючі (для оцінки повсякденної практики з точки зору етики), так і тимчасові (при необхідності вирішити виниклу моральну проблему). Майже всі члени таких комітетів - керівники вищого рівня.

4. **Адвокат по етиці.** Деякі організації не створюють комітетів, але наймають фахівця з етики бізнесу. Роль такого адвоката - вироблення судження з етичних питань, пов'язаних з діями організації, а також виконання функції «соціальної совісті».

5. **Соціальні ревізії** створюються для оцінки і складання звітів про соціальний вплив дій і програм організації. Прихильники соціальної ревізії вважають, що звіти такого типу можуть свідчити про рівень соціальної відповідальності організації

6. **Навчання етичної поведінки.** При зацікавленості компанії в підвищенні етичності поведінки її співробітників (як керівників, так і рядових співробітників) організуються тренінги за рішенням моральних проблем бізнесу.

Існування етичних кодексів певних професій - свідоцтво суспільного прогресу, поступової гуманізації суспільства. Лікарська етика вимагає робити все заради здоров'я хворого, всупереч труднощам і навіть власної безпеки, зберігати лікарську таємницю, ні за яких обставин не сприяти смерті пацієнта. Педагогічна етика зобов'язує поважати особистість учня і проявляти до нього належну вимогливість, підтримувати власну репутацію і репутацію своїх колег, піклуватися про моральний довірі суспільства до вчителя. Етика вченого включає вимогу безкорисливого служіння істині, терпимості до інших теорій і думок, неприпустимості плагіату в будь-якій формі або навмисного спотворення результатів наукових досліджень. Етика офіцера зобов'язує беззавітно служити Батьківщині, проявляти стійкість і мужність, піклуватися про підлеглих, всіляко берегти офіцерську честь. Свої вимоги містить етика професій журналіста, письменника, художника, етика працівників телебачення, сфери обслуговування і т. д.

Морально-професійні кодекси, що стали частковим еквівалентом суспільної моралі, виконують такі соціальні функції:

- пізнавальну, яка реалізується у відображенні об'єктивних процесів суспільно-професійного розподілу праці за конкретних історичних умов;
- регулятивну (забезпечується взаємозв'язок спеціалістів з суспільством; набір специфічних прийомів праці);
- ціннісно-орієнтаційну (даються уявлення про моральний ідеал професіонала, професійні обов'язок, честь, совість, справедливість) (рис. 2).



Рис. 2. Функції морально-професійних кодексів [1, с.9]

Однак професій, де «об'єктом праці» виступають живі люди, чимало, і за змістом діяльності ці професії різні. У зв'язку з цим є необхідність їх розподілити,

по-перше, на професії обслуговуючої праці (перукарі, продавці, офіціанти, поштарі та ін.), де багато професійних приписів, вимог, що мають обов'язковий характер, але вони не є власне моральними;

по-друге — професії, де укорінилися традиції, сформувалися елементи морально-психологічного характеру, де моральні засади становлять не лише умову успішного здійснення професійної діяльності, а й є внутрішнім її компонентом (лікарі, вчителі, юристи, журналісти, дипломати та ін.).

У трудовій діяльності юриста, лікаря, дипломата, педагога, керівника будь-якого рівня, більше ніж в якійсь іншій, суспільство бере до уваги не тільки рівень освіти, обсяг спеціальних знань, вмінь, навичок, а й моральні якості працівника, під якими розуміють стійкі вияви моральної

свідомості в поведінці і вчинках. Тут моральне «обличчя» посідає особливе місце, іноді воно відіграє вагомую роль у вирішенні професійних завдань.

## 1.2. Особливості етики бізнесу

Кожна професія має свою власну мораль. Професія формує у її носіїв не тільки професійні навички, але і певні риси особи і відношення до змісту своєї діяльності. У кожній професії є свої моральні «спокуси», моральні «доблесті» і «втрати», виникають певні суперечності, конфлікти, виробляються своєрідні засоби їх вирішення. До професійної діяльності людина залучається з її суб'єктивним світом почуттів, переживань, прагнень, способом мислення, моральних оцінок.

Якщо звернутись до витоку етики бізнесу, то в Західній Європі в її фундаменті знаходиться менталітет середньовічних міст і особливо етика протестантизму, яка насамперед цінує працьовитість і заповзятливість, вірність обов'язку, наполегливість у праці, дисциплінованість і т. п.

Сьогодні можна зустріти дві полярні думки щодо етики і бізнесу.

**Перший: бізнес і етика несумісні поняття**, тому що:

- 1) бути етичним неприбутково;
- 2) більшість бізнесменів все одно поведуться не етично;
- 3) для прийняття адекватного рішення моральної проблеми досить розгляду законності дій.

**Другий: бізнес і етика ґрунтуються на раціональності людини**, тому в довгостроковому періоді бути етичним вигідно, тому що

- 1) створюється позитивний імідж організації;
- 2) у споживачів створюється «відданість товарній марці»;
- 3) часто розгляд тільки правових аспектів діяльності недостатньо (існують випадки аморальних законів, законом можна маніпулювати, закон базується на вдачі і звичаї певних національних спільнот).

У Сполучених Штатах і в Західній Європі етика бізнесу давно вже існує як наукова дисципліна, що досліджує у відповідному ракурсі менеджмент, економіку, стратегічне планування, фінанси, облік, маркетинг. Існують спеціалізовані періодичні видання, де висвітлюються актуальні проблеми етики бізнесу. В сферу етики бізнесу входять проблеми соціальної відповідальності бізнесу, питання застосування загальних етичних принципів до конкретних ситуацій і прийняття рішень, вплив релігійних і культурних цінностей на економічну поведінку та ін.

Підходи до вирішення моральних проблем бізнесу:

1. **Концепція утилітаризму** (одна з найвпливовіших в етиці бізнесу) вважає, що морально виправданим вважається така дія, яка в підсумку призводить до максимально корисного ефекту. В узагальненій формі принцип утилітаризму формулюється наступним чином: будь-яку дію правомірно з етичної точки зору в тому і тільки в тому випадку, якщо сумарний корисний ефект цієї дії перевищує сумарний корисний ефект будь-якого іншого дії, яка могла б бути скоєно замість дії першого. Це зовсім не означає, що правомірно така дія, яка приносить максимум користі особі, яка її вчиняє. Мова йде про те, що максимум користі отримують всі особи, що опиняються в сфері дії результатів операції (в тому числі людина, що здійснює дану операцію).

Позитивні сторони і недоліки цього підходу наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Позитивні сторони і недоліки концепція утилітаризму  
щодо вирішення моральних проблем бізнесу

Позитивні сторони	Недоліки
1	2
а) положення утилітаризму узгоджуються з критеріями, використовуваними для інтуїтивної оцінки моральності поведінки (коли людина намагається пояснити, чому він "морально зобов'язаний" зробити ту чи іншу акцію, він часто керується міркуваннями про користь чи шкоду, які його дії можуть принести іншим людям);	а) несумісність двох моральних категорій: права та справедливості (іноді дії з точки зору утилітаризму морально виправдані, хоча на ділі вони аморальні, і результатом ставати порушення прав людини);

Продовження табл. 1	
1	2
б) використовуючи принципи утилітаризму, можна пояснити, чому деякі дії вважаються аморальними (брехня, подружнє зрада, вбивство), а інші - морально виправданими (правдиві висловлювання, вірність, дотримання зобов'язань). З позиції утилітаризму можна довести, що брехати недобре: брехня призведе до зниження довіри і неможливості співпраці, що призведе до зниження загального добробуту	б) теорія утилітаризму враховує лише корисність результату у відношенні суспільства в цілому, але не ув'язує цей результат з результатом розподілу отриманих благ між окремими індивідами.

2. **Деонтична етика** (або етики боргу). Центральним тут є поняття права, з яким доводиться стикатися кожному бізнесменові. Термін "право" використовується для опису нормованого відношення людини до чого-небудь. Індивід володіє правом, якщо він правоздатний діяти певним чином або вступати з кимось у деякі відносини. Дія є морально виправданою для даної особи в тому і тільки в тому випадку, якщо причина, по якій здійснюється це дія, така, що зазначена особа бажала б, щоб всі інші особи в даній ситуації діяли б так само.

Право є потужним інструментом соціальної регуляції, його призначення полягає в тому, щоб забезпечувати для індивіда можливість вільного вибору цілі або виду діяльності, і в тому, щоб гарантувати цей вибір, захищаючи його. Найбільш важливі серед різного роду прав так звані моральні права або права людини, якими володіють всі люди тільки тому, що вони є людьми.

З точки зору етики бізнесу можлива наступна формулювання "Роби так, щоб людство, як в твоєму обличчі, так і в особі всякого іншого, розглядалося як мета і ніколи - тільки як засіб".

Позитивні сторони і недоліки цього підходу наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Позитивні сторони і недоліки деонтичної етики щодо вирішення моральних проблем бізнесу

Позитивні сторони	Недоліки
Декларація цінностей автономії стала великим внеском у розвиток демократії та концепції прав людини	Теорія малоприматна в ситуаціях «накладення» різних моральних вимог, вступу їх у конфлікт. Наприклад, проблема соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством: як співставити корпоративні цінності і норми універсальної (повсякденної) етики?

3. **«Етика справедливості»**. Вона виходить з положення, що люди за своєю природою є громадськими істотами, які повинні жити в суспільстві і створювати соціальні структури для підтримання його функціонування. Основною цінністю «етика справедливості» стверджує людську рівність (і справедливість як її вираз). Внаслідок цього моральним обов'язком кожного є підпорядкування закону, який повинен бути однаковий для всіх, прийняття справедливих законів, відсутність дискримінації і привілеїв.

Область застосування «Етики справедливості» істотно звужено: в основному, це проблеми, пов'язані з відносинами бізнесу і суспільства в цілому. Вона не стосується, наприклад, проблем відношень між корпораціями

Треба робити кар'єру відповідно до власних здібностей, бути товариською людиною, легко входити в контакт, вміти розташовувати людей до себе і добре розбиратися в них. Процвітаючий підприємець зобов'язаний мати такі якості як чесність, любов до порядку, пунктуальність, нестандартність мислення, вміння подати себе, здатність розумно ризикувати, прагнення до пошуку та ін Йому потрібні ерудиція, широкі знання історії, культури і мистецтва. Необхідно і знання психологічних особливостей людини.



***Деякі рекомендації вітчизняних і зарубіжних фахівців для дотримання етики бізнесу в повсякденному житті:***

виробіть звичку: все, з чим ви стикаєтеся, розглядати не тільки з точки зору користі для вашої справи, але і дотримання моральних норм;

виконуйте обіцянки в строк; якщо ви не змогли з справи це, визначте новий термін і стримаєте слово;

не залишайте без ретельного аналізу жоден випадок збою, промаху, морального збитку; в спілкуванні з людьми прагнете розуміти те, що не висловлено;

керуйтеся в бізнесі трьома "не": не дратуйтеся, не губіться, не розкидайтеся; будьте терпимі до недоліків людей;

пам'ятайте, що людину можна образити, навіть не бажаючи цього;

унікайте зарозумілого, самовпевненого, категоричного тону в розмові, що свідчить про зневагу до оточуючих; - немає нічого болючіше для людини, ніж приниження; не здійснюйте несправедливостей.

Г. Кессі сформував 5 аксіом ведення бізнесу, найперша з яких стосується питання етики бізнесу. Він сказав: чистий бізнес переживе менш чистий, і чесність отримає більший дохід, ніж шахрайство. Тому жодна компанія не змогла б за допомогою шахрайства і неетичної поведінки протриматися довгий час. Однією спритності для ведення бізнесу недостатньо. Однак найпоказовішим прикладом етичних норм є, безумовно, Біблія, її заповіді. Адже саме в них сконцентровані ті основні постулати, дотримання яких визначає етичну поведінку. Домогтися розуміння, а тим більше дотримання етичних принципів надзвичайно складно, заважають цьому різні бар'єри.

**Внутрішні:**

- скептичне ставлення до етики в бізнесі;
- песимізм (нічого тут не зміниш; кради і красти будемо);
- фаталізм (зло всесильне, воно перемагає завжди і скрізь);
- перекладання відповідальності на інших (я б із задоволенням, але от інші...);
- невпевненість у своїй моральній послідовності;
- моральна нестриманість;
- страх стати неконкурентоспроможним;
- завищена самооцінка.

**Зовнішні:**

- закони, громадська думка;
- підкуп чиновників;
- несумлінність ділових партнерів;
- застосування силових методів у відносинах з партнерами;
- необов'язковість у ділових комунікаціях.

**У сфері торгівлі:**

- порушення зобов'язань по платежах;
- порушення строків поставки;
- закупівля та продаж товарів з простроченими термінами реалізації;
- не професіоналізм персоналу;
- операції з контрабандним товаром.

**У сфері виробництва:**

- виробництво товарів низької якості;
- підробка торгових знаків;
- створення підставних фірм і перекачування коштів.

**У сфері фінансів:**

- затримка операцій з метою "прокручування" грошей;
- нечесність персоналу;
- розголошення комерційної таємниці, крадіжки, змова з конкурентами;
- підробки документів тощо.

Як свідчать результати соціологічних досліджень, для встановлення етичних принципів необхідно наступне:

- розумна податкова політика;
- чітке і стабільне правове регулювання економіки;
- ліквідація організованої злочинності, корупції;
- політична стабільність;
- професіоналізм підприємців;
- рівні умови для всіх для ведення бізнесу;
- формування в суспільстві позитивного іміджу підприємця;
- формування корпоративної етики підприємців;
- навчання етичним основам бізнесу.

Очевидно, що становлення етичних норм має починатися з конкретної організації, фірми. Світовим діловим суспільством накопичено певний досвід в етиці бізнесу. Все частіше фірми, організації впроваджують кодекси поведінки або корпоративні кодекси, іншими словами правила, якими керуються окремі організації, фірми.

В контексті етики бізнесу доцільно розглянути етику окремих видів професій.

**Етика лікаря.** Не випадково і в сучасному світі дістала назву «клятва Гіпократата» урочиста обіцянка лікаря дотримувати морального кодексу своєї професії, завжди й усюди керуватися передусім інтересами хворого, приходити йому на допомогу незалежно від його національної чи релігійної належності, суспільного становища, політичних поглядів. Медична етика вимагає від лікаря готовності докласти всіх сил для того, щоб вилікувати хворого або полегшити його страждання, не рахуючись з труднощами, а якщо це необхідно, то й із власними інтересами. В основі всієї діяльності лікаря має лежати славнозвісний гіпократівський принцип: «Не зашкодь!»

**Етика судді.** Не менш гостро постають моральні проблеми й у сфері судової діяльності, де надзвичайної ваги набуває суворе дотримання й правильне застосування норм моральності у відправленні правосуддя, судочинства, роботі судових, прокурорських та слідчих органів. Судова діяльність зачіпає життєві інтереси суспільства та індивіда, від неї залежать добре ім'я, честь і гідність громадянина, його свободи, благополуччя сім'ї. Тим-то ця особлива сфера діяльності потребує й особливого морального регулятора — судової етики. Її розглядають у двох смислах: як науку і як систему норм, котрих належить дотримувати. Крім рішення з конкретної справи, всякий судовий процес реалізує також великі виховні завдання, формує у громадян те ставлення до судової влади, ту віру в неї, котра виражена в давньоримській формулі: «Закон суворий, але це — закон!» Без поваги до закону, без моральної порядності його слуг не може бути й послідовного, добровільного додержання закону.

**Етика вчителя.** Важливу роль у забезпеченні такої соціально значущої діяльності, як діяльність учителя, вихователя відіграє педагогічна етика, що розглядає моральні проблеми виховання та освіти, спілкування вихователя з вихованцем, визначає моральні цілі виховання, а також моральну допустимість тих чи інших шляхів досягнення педагогічної мети. Професія педагога, як і професія лікаря, вирізняється найвищим рівнем єдності професійного та морального начал. Вихователь сам повинен бути взірцем вихованості, бо головним засобом виховання виступає особистість педагога, яку не можуть замінити найновітніші технічні засоби навчального процесу. Повагу до вчителя створює найдорожчий його моральний і професійний капітал — авторитет, котрий необхідно всіма можливими способами о

**Етика бухгалтера.** У порівнянні з представниками інших професій для бухгалтерів поняття професійної етики є особливо важливим. Професійні бухгалтери і аудиторі виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори, кредиторі, роботодавці та інші сектори ділової спільноти, а також уряд і громадськість у цілому покладаються на професійних бухгалтерів і аудиторів щодо надійного фінансового обліку і звітності, ефективного фінансового менеджменту і компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування. Ставлення та поведінка професійних бухгалтерів і аудиторів під час надання таких послуг впливає на економічний добробут їх співтовариства і країни.

Професійні бухгалтери і аудитори зможуть залишатись у такому привілейованому становищі, якщо вони продовжуватимуть надавати громадськості ці унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою. Тому представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів і аудиторів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке етика?
2. Що таке професійна етика?
3. Що, на Вашу думку, варто розуміти під терміном «етична поведінка»?
4. Що таке «моральна оцінка»?
5. В чому різниця між етикою та мораллю.
6. Особливості етики різних професій.
7. Назвіть об'єкти професійної етики.
8. Перерахуйте позитивні сторони і недоліки деонтичної етики щодо вирішення моральних проблем бізнесу.
9. Чи сумісні, на Вашу думку, поняття «етика» і «бізнес»?
10. Перерахуйте підходи до вирішення моральних проблем бізнесу.
11. Назвіть об'єкти вивчення професійної етики.
12. Що включає в себе система моральних стосунків, які вивчає професійна етика?

**Рекомендована література:** [1, 10, 11, 15, 19, 28].

## **Тема 2: «Регулювання професійної етики бухгалтерів».**

### *План*

1. Міжнародна федерація бухгалтерів. Мета, завдання та структура.
2. Основи діяльності та функції Аудиторської палати України.

**Мета:** вивчення особливостей етики бухгалтерів та регулювання діяльності професійних бухгалтерів і аудиторів в Україні і світі.

**Ключові терміни та поняття:** Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, функції, склад, джерела фінансування організацій.

### **1. Міжнародна федерація бухгалтерів. Мета, завдання та структура.**

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) - це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році. Її мета - служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

МФБ намагається також посилити відданість професійних бухгалтерів цінностям, які відображено в "Кодексі етики професійних бухгалтерів".

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні у служінні інтересам суспільства шляхом:

- розробки, розвитку та підтримання на високому якісному рівні між-народних професійних стандартів та Кодексу етики;

- активної підтримки зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;
- постійного покращання якості аудиту та управління фінансами;
- підтримки цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомоги країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії, відданої наданню високоякісних послуг, а також служінню інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

МФБ складається зі 163 організацій-членів з усього світу, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, які працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація в світі не має такої широкої міжнародної підтримки, як МФБ.

МФБ робить свій внесок в ефективне функціонування міжнародної економіки шляхом:

- підвищення довіри до якості та достовірності фінансової звітності;
- заохочення надання високоякісної інформації про результати діяльності (фінансової та нефінансової) в межах організацій;
- сприяння надання високоякісних послуг всіма професійними бухгалтерами в усьому світі;
- пояснення важливості дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів всіма бухгалтерами-професіоналами, де б вони не працювали - в промисловості, торгівлі, державному секторі, неприбуткових організаціях, освіті та не обіймалися практикою.

МФБ - це головний представник міжнародної професії, що висловлюється з багатьох питань, що викликають суспільний інтерес, особливо тих, де знання професійних бухгалтерів найбільш вагомими, а також із нормативних питань, що стосуються аудиту фінансової звітності. Це досягається частково співробітництвом з чисельними організаціями, що покладаються на діяльність професійних бухгалтерів на міжнародному рівні або зацікавлені в цій діяльності.



Рис. 1. Мета та завдання діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів

МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління МФБ входить по 1 представнику з кожної організації-члена. Рада - це менша група, що відповідає за встановлення політики МФБ. Як представники професійних бухгалтерів на міжнародному рівні члени Ради прийняли присягу діяти чесно в інтересах суспільства. В структурі МФБ діють Ради, які встановлюють стандарти, дотримуються належних правових процедур, що сприяють прозорій, ефективній та раціональній розробці в інтересах суспільства стандартів високої якості (рис. 2).



Рис. 2. Нормативні документи Міжнародної федерації бухгалтерів

До складу всіх цих рад входять консультативно-дорадчі групи, що складаються з представників громадськості та допомагають зрозуміти інтереси суспільства.

Міжнародна федерація бухгалтерів має такі Ради:

- Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ);
- Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти;
- Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та Консультативна група з питань відповідності;
- Рада з нагляду в інтересах міжнародної спільноти (РНІС) за професійними бухгалтерами.

Головний офіс МФБ розташований в Нью-Йорку, в якому працюють професійні бухгалтери та інші професіонали з різних країн світу.

Переваги МФБ є наслідком не тільки її міжнародного представництва, але й підтримки та праці окремих організацій-членів, що віддані підвищенню чесності, прозорості та компетентності професійних бухгалтерів, а також наслідком підтримки регіональних бухгалтерських організацій.

МФБ давно визнала необхідність гармонізованої на міжнародному рівні концептуальної основи для задоволення постійно зростаючих вимог до професійних бухгалтерів з боку бізнесу, державного сектору чи сфери освіти. Основними компонентами цієї концептуальної основи є "Кодекс етики професійних бухгалтерів" МФБ, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

## 2. Основи діяльності та функції Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються Законом України "Про аудиторську діяльність" та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України (АПУ) була створена відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 р. та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 20 грудня 1993 року. Основні функції Аудиторської палати України:

- забезпечення державного регулювання діяльності аудиторських організацій та аудиторів;
- визначення головних напрямків розвитку аудиту в Україні;
- розроблення єдиної методологічної основи, форм і методів проведення аудиту;
- здійснює методичне керівництво аудиторськими організаціями і аудиторами;

- розробляє положення та інструкції, що регламентують аудиторську діяльність;
- організовує контроль за діяльністю аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір обійматися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- готує пропозиції та рекомендації щодо зміни чинного законодавства з питань аудиту;
- веде облік аудиторських організацій та аудиторів;
- видає довідкові, інформаційні, наукові та методичні матеріали з аудиту, що входять до компетенції Аудиторської палати України;
- сприяє впровадженню нової техніки та нових інформаційних технологій у сферу аудиторської практики (рис. 3).
- розробляє кваліфікаційні вимоги до аудиторів та встановлює порядок заняття аудиторською діяльністю;
- організовує проведення екзаменів та атестацій аудиторів;
- розробляє та затверджує тарифи на основні види аудиторських послуг;
- вирішує питання щодо позбавлення аудиторів сертифікатів та застосування до них інших заходів згідно із законодавством;
- вивчення ринку аудиторських послуг з метою виконання зазначених функцій Аудиторської палати України;
- розробляє методичні рекомендації щодо здійснення та координації аудиторської діяльності;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- веде Реєстр;



Рис. 3. Основні функції Аудиторської палати України

- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та за необхідності застосовує до них стягнення;
- здійснює інші повноваження, передбачені Законом України "Про аудиторську діяльність" та Статутом Аудиторської палати України.

Крім зазначених основних функцій Аудиторська палата України може виконувати ще такі функції:

Аудиторська палата України є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб. Законом України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. змінено порядок формування Аудиторської палати України, і тепер від державних органів до її складу делегується по одному представнику від Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України, Міністерства економіки України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України.

Друга десятка - від аудиторів, які мають безперервний стаж роботи з професії не менше 5 років та представників фахових навчальних закладів і наукових організацій.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається з'їздом аудиторів. Тут законодавець замовчує, яка організація аудиторів має проводити такий з'їзд, даючи привід для з'ясування серед аудиторів, які числяться у декількох громадських організаціях аудиторсько-бухгалтерського спрямування, яке їхнє співтовариство найбільш представницьке або легітимне.

До Аудиторської палати України представників державних органів делегує або колегія, або вищий орган управління (а не на підставі листа депутатів Верховної Ради України). Однак не зрозуміло, чи це мають бути штатні співробітники таких державних органів, чи фахівці, що рекомендуються знову ж таки ними, але з інших, недержавних, організацій.

Свої обов'язки члени АПУ виконують на громадських засадах.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягав щорічній ротації (призначення нових членів АПУ на заміну вибувших) в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснювалася в період з 1 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України відповідно до Положення про Ротацію, яке затверджує Аудиторська палата України. Для проведення такого анкетування Аудиторська палата України та Рада САУ на спільному розширеному засіданні створювали комісію з анкетування у складі 8 осіб, в т. ч. 4 членів АПУ та 4 представників САУ. Для забезпечення таємності анкетування АПУ затверджувала єдину форму анкети та журнал видачі анкет, які є документами суворої звітності.

Члени Аудиторської палати України обираються терміном на п'ять років і можуть повторно бути обраними на такий самий термін. Призначення нових членів Аудиторської палати України замість тих, котрі вибули, здійснюється у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р.

Законом України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. введено посаду Голови Аудиторської палати України, який виконує свої повноваження на професійній (платній) основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Його може бути достроково звільнено з посади за рішенням Аудиторської палати України, в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови визначаються Статутом АПУ. Голова забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Всі рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях більшістю голосів за наявності більш як половини її членів, за винятком випадків, передбачених Законом України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. та Статутом Аудиторської палати України.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів, до роботи в яких можуть залучатися експерти, які не є її членами.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Він несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Аудиторською палатою України створено 15 регіональних відділень.

Структура АПУ наведена на рис. 4.

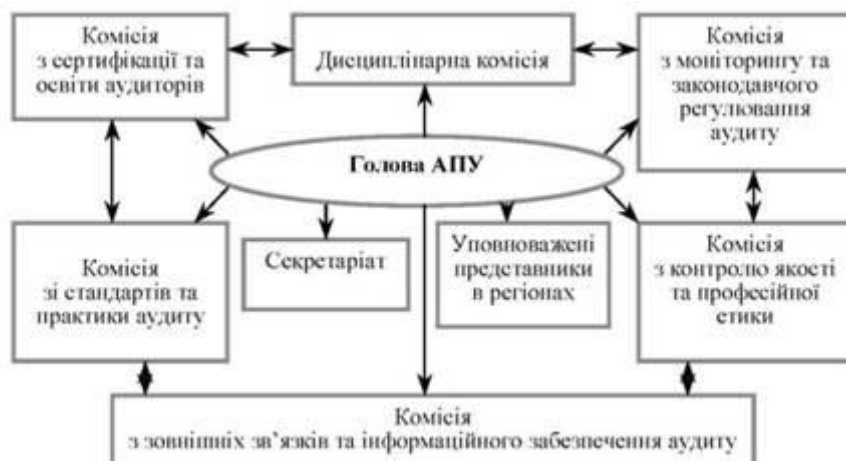


Рис. 4. Структура Аудиторської палати України

Законом України "Про аудиторську діяльність" стандартам аудиту додано статусу обов'язкових до виконання аудиторами і суб'єктами господарювання.

Стандарти аудиту не визначені як копіювання МСА, а як документ, прийнятий на основі МСА, Кодексу професійної етики та інших нормативно-правових актів.

Аудиторська палата України здійснює заходи з підготовки аудиторів до впровадження в практику проведення аудиту за МСА:

- спільно з USAID підготовлено 60 викладачів для перепідготовки аудиторів;
- затверджені програми удосконалення знань сертифікованих аудиторів;
- створені тренінг-центри та забезпечена перепідготовка усіх аудиторів за програмою вивчення і впровадження МСА в практику аудиту;
- проведені всеукраїнські та регіональні конференції з питань впровадження МСА в практику аудиту.

Проводиться робота з методологічного забезпечення аудиту, зокрема підготовлено і видано першу частину коментарів щодо застосування МСА в Україні.

На виконання Плану організаційних заходів з впровадження плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України, затвердженого Кабінетом Міністрів України 14 листопада 2001 року, Аудиторська палата України започаткувала в 2002 р. щорічне удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів за 40-годинними програмами, затвердженими Аудиторською палатою України та розпочала впроваджувати в Україні використання міжнародного досвіду сертифікації аудиторів і організувати зовнішній контроль за якістю діяльності аудиторів.

Для здійснення заходів щодо організації контролю якості аудиторських послуг у складі Аудиторської палати України створена Комісія АПУ з контролю якості, затверджена Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні та Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, запроваджені система і правила здійснення контролю за якістю аудиту.



Спільно з AIC International Аудиторська палата України здійснює підготовку аудиторів для отримання диплому ACCA з міжнародних стандартів фінансової звітності (DiplFR).

Аудиторська палата України з 1999 р. є членом Європейської федерації бухгалтерів і аудиторів.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. У чому, на Вашу думку, полягає внесок Міжнародної федерації бухгалтерів?
2. Мета створення Міжнародної федерації бухгалтерів?
3. Завдання Міжнародної федерації бухгалтерів?
4. Скільки організацій з усього світу входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів?
5. Ким здійснюється керівництво Міжнародною федерацією бухгалтерів?
6. Перерахуйте нормативні документи Міжнародної федерації бухгалтерів.
7. Назвіть Ради, які входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів?
8. Де розташований Головний офіс МФБ?
9. Функції Аудиторської палати.
10. Скільки становить загальна кількість членів Аудиторської палати України?
11. На якій термін обираються члени Аудиторської палати України?
12. Дайте коротку характеристику структури Аудиторської палати України.

**Рекомендована література:** [1, 10, 15, 19, 28].

### **Тема 3: «Кодекс професійної етики бухгалтера».**

#### *План*

1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення.
2. Цілі бухгалтерської професії згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів.
3. Етичні норми інших держав

**Мета заняття:** ознайомитися з міжнародними стандартами освіти професійних бухгалтерів та вітчизняним і зарубіжним досвідом використання принципів професійної етики бухгалтера.

**Ключові терміни та поняття:** Кодекс етики, професійний бухгалтер, бухгалтер у бізнесі, бухгалтерська професія.

#### **1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення.**

Питання якості та дотримання етичних норм бухгалтерами та аудиторами з позиції користувачів аудиторських послуг є головним. Наведемо лише два приклади.

У 1970 р. у Великій Британії стався найбільший фінансовий скандал (справа про поглинання GEC / AEI). І, як часто буває, мішенню для суворої критики стали бухгалтери. Їх відповіддю на критику стало створення Комітету з бухгалтерських стандартів (ASC). Однак протягом 70-х рр.. критика тривала з неослабною силою. У результаті в 1980 р. був створений Комітет з аудиторської практики (APC). Саме з цього почався справжній бум бухгалтерський 80-х, що підірвала авторитет ASC і привів до виникнення більш незалежного Ради з бухгалтерських стандартів (ASB). Наприкінці 80-х-початку 90-х рр.. XX ст. спостерігалось зростання несхвальних висловлювань на адресу аудиторської професії, що призвело до ліквідації APC і створення в 1991 р. Ради з аудиторської практики (APB).

В кінці 2000-початку 2002 р. світове бізнес-співтовариство було приголомшене скандалом, що вибухнув навколо найбільшої енергетичної корпорації *Enron* та її офіційного аудитора - компанії *Arthur Andersen*. В ході розгляду з'ясувалося, що аудитори грубо порушували норми професійної етики, протягом ряду років підтверджували завідомо недостовірну (із завищеними показниками прибутку) звітність своїх клієнтів, а посадові особи аудиторської компанії

отримували за це незаслужені матеріальні блага. Більше того, коли почалося розслідування, співробітники аудиторської компанії відправили в паперорізальні машини відповідні файли з робочими аудиторськими документами, ніж побічно визнали свою провину: за американським законодавством це трактується як знищення речових доказів злочину і винні підлягають кримінальній відповідальності.

Можна по-різному ставитися до описаних ситуацій. Деякі російські аудитори вважають їх прикладом того, що навіть аудит за міжнародними або американськими стандартами він не гарантує стовідсоткової надійності роботи аудитора. Однак можна подивитися на проблему з іншого боку: найвідоміша аудиторська компанія, що існувала протягом кількох десятків років і отримувала в останні роки мільярди доларів по всьому світу від реалізації своїх послуг, з вини кількох нечистих на руку членів професійного співтовариства аудиторів зникла відразу. «Велика п'ятірка» перетворилася на «велику четвірку»: аудиторська компанія *Arthur Andersen* виявилася розформована. Справа *Enron* мало такий великий резонанс і тому, що до цього на Заході було прийнято довіряти аудиторам.

Критика професії аудиторів в основному сфокусована на двох проблемах: видимій нездатності аудиторів виявляти зловживання і помилки або передбачати крах корпорації та видимій «відсутності незалежності» аудиторів, оскільки вони роблять і неаудиторські послуги. Аудитори на свій захист можуть тільки запевняти, що будуть виконувати відведену їм роль ефективно і професійно.

Існують певні ознаки того, що зазвичай називають професією. Теоретично професії формувалися на основі володіння деякою групою людей певними знаннями або навичками - юриспруденція, архітектура, медицина та бухгалтерія (їх теорія з'явилася пізніше). Професії представляють собою визнані суспільством монополістичні групи.

Право на монопольну практику професійним організаціям надається державою тільки в обмін на обов'язкове виконання наступних умов: розробка програм з підготовки та перепідготовки фахівців, а також здійснення контролю за проведенням цих програм у життя, складання правил професійної поведінки, які зазвичай називаються етичним кодексом; дотримання правил і процедур, котрі гарантують дієве покарання тих, хто не виконує професійних вимог.

Дотримання положень, принципів і правил етичного кодексу має важливе значення для бухгалтера. При порушенні встановлених норм і правил поведінки він може бути позбавлений ліцензії на професійну бухгалтерську діяльність і виключений з числа членів громадської бухгалтерської організації своєї країни.

Професійна діяльність бухгалтерів регулюється цілою низкою спеціальних положень, законодавчих актів, інструкцій і нормативних вимог. До їх числа відносяться загальноприйняті концептуальні принципи обліку; діючі закони, що стосуються правил ведення підприємницької діяльності; закони і підзаконні акти, які встановлюють порядок оподаткування, та багато ін, в тому числі етичний кодекс бухгалтера.

В силу специфіки своєї професії бухгалтери мають справу з великими сумами грошових коштів і з дорогими товарно-матеріальними цінностями, власниками яких вони, як правило, не є.

Щоб заслужити довіру власників власності та ефективно виконувати свої обов'язки, бухгалтери повинні задовольняти не тільки високим професійним, але і особливим морально-етичним вимогам.

Етичний кодекс бухгалтера покликаний забезпечувати узгодження особистої поведінки кожного бухгалтера і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичний кодекс встановлює моральні критерії, якими повинен керуватися і яким зобов'язаний слідувати кожен бухгалтер в ході здійснення своєї професійної діяльності. Етичні кодекси розробляються незалежними громадськими професійними бухгалтерськими організаціями (асоціаціями, спілками) і є обов'язковими для виконання всіма членами цих організацій. Як правило, переважна більшість практикуючих бухгалтерів є членами громадських організацій бухгалтерських своїх країн.

До числа основних положень етичного кодексу бухгалтера більшості країн відносяться наступні.

*Відповідальність.* Згідно з цим принципом, бухгалтер несе повну професійну і моральну відповідальність за результати своєї діяльності.

*Суспільний інтерес.* Відповідно до даними принципом бухгалтер приймає на себе зобов'язання служити суспільним інтересам і керуватися ними у всій своїй діяльності. Він повинен знати громадську думку і прислухатися до нього.

*Чесність.* Цей принцип припускає сумлінне і чесне виконання бухгалтером своїх професійних обов'язків, виключення випадків навмисного порушення законів і навмисного обману. Бухгалтер повинен прагнути заслужити повагу і довіру з боку оточуючих.

*Об'єктивність і незалежність.* Згідно з даним принципом, бухгалтеру за будь-яких ситуаціях слід зберігати професійну об'єктивність і керуватися нею при розгляді складних спірних питань. Бухгалтер не повинен піддаватися чийм-небудь персональному впливу, і цей вплив не може служити для бухгалтера підставою для свідомого допущення порушень законності. Бухгалтер повинен зберігати незалежність при проведенні аудиту та інших видів атестаційних послуг.

*Належне виконання.* Даний принцип передбачає виконання бухгалтером своїх функціональних обов'язків у чіткій відповідності до загальноприйнятих стандартів, норм, принципів і правил з використанням сучасної загальноприйнятої методики ведення бухгалтерського обліку. Крім того, цей принцип зобов'язує бухгалтера постійно дбати про підвищення своєї професійної кваліфікації. Слідування цьому принципу при здійсненні своєї професійної діяльності знімає з бухгалтера провину за можливі різного роду негативні результати цієї діяльності, пов'язані з обставинами, що знаходяться поза сферою його впливу або компетенції. Наприклад, спотворення облікової інформації, що відбулося через неполадки обчислювальної техніки або недосконалої програмного забезпечення комп'ютерів не буде поставлено у провину бухгалтеру, якщо буде встановлено, що ним були коректно дотримані всі вимоги бухгалтерської методики та правила користування комп'ютером.

*Конфіденційність.* Відповідно до цього принципу бухгалтеру не слід оприлюднити конфіденційну інформацію, що зачіпає будь-чий інтереси, без отримання на те спеціального дозволу з боку зацікавленої особи. Даний принцип нерідко входить у суперечність з принципами чесності, об'єктивності і незалежності. Якщо бухгалтер чи аудитор виявили які-небудь порушення законності конфіденційного характеру або якщо ними були встановлені факти спотворення облікової та звітної інформації, то вони зобов'язані поставити до відома про це відповідних керівників підприємства та запропонувати їм законні варіанти, які дозволяють негайно усунути ці порушення і спотворення.

У випадку відмови зробити це бухгалтер чи аудитор повинні припинити роботу на даному підприємстві, не розголошуючи при цьому інформацію конфіденційного властивості без отримання на те особливого згоди відповідальних осіб з числа власників або керівників підприємства.

## **2. Цілі бухгалтерської професії згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів.**

В даний час, в умовах переходу до ринкової економіки, професія бухгалтера стала досить престижною і порівняно високооплачуваною. Міністерство освіти з урахуванням міжнародних нормативів розробило державні освітні стандарти вищої професійної освіти. Освітній стандарт професії бухгалтера включає в себе чотири цикли дисциплін: гуманітарних, соціально-економічних, загально-і спеціальних. Вивченню спеціальних дисциплін приділено особливу увагу, передбачено найбільша кількість годин, що дозволяє детально вивчити бухгалтерський облік (в організаціях, комерційних банках, бюджетних організаціях, організаціях зовнішньоекономічної діяльності), економічний аналіз, аудит, оподаткування, фінанси підприємства, автоматизовані інформаційні технології в бухгалтерському обліку, а також присвятити достатньо часу економіки, права, математики, статистики, управління, науці про поведінку. Спеціаліст-бухгалтер повинен вміти використовувати економіко-математичні методи, моделі та сучасні технічні засоби управління: проводити наукові дослідження за профілем спеціальності; обробляти і аналізувати отримані результати; володіти раціональними прийомами пошуку і використання економічної інформації.

Глибоке пізнання фахових дисциплін у поєднанні з практичними навичками забезпечує високу кваліфікацію бухгалтера. Досвідчений бухгалтер завжди зможе успішно працювати на посаді економіста, аналітика, банкіра і фінансиста. В умовах переходу до ринкових відносин бухгалтери спеціалізуються по чотирьох напрямках.

1. **Управлінський, фінансовий та податковий облік.** Бухгалтер працює за наймом в організаціях різних форм власності, банках, фінансових органах і організаціях зовнішньоекономічної діяльності. Завдяки широкому, всебічному й глибокому погляду на всі сторони діяльності організації він здійснює значний вплив на її фінансові результати, запобігає негативні явища господарської діяльності, організацій, виявляє внутрішньогосподарські резерви, забезпечує фінансову стабільність організації. Бухгалтер з управлінського, фінансового та податкового обліку зобов'язаний постійно оновлювати свої професійні знання в області бухгалтерського обліку та аудиту, аналізу, оподаткування, фінансово-банківської діяльності і цивільного права, російських і міжнародних норм і стандартів бухгалтерського обліку. Він може підтверджувати свою професійну компетентність і підготовку шляхом проходження атестації на здобуття кваліфікації професійного бухгалтера з управлінського та фінансового обліку. Міжнародний досвід, традиції вітчизняного обліку і сформовані економічні умови в Росії вимагають прийняття Кодексу професійної етики бухгалтерів.

Таким кодексом давно вже користуються провідні професійні об'єднання бухгалтерів США, Великобританії, Австралії та інших країн. Так, в кодексі професійної етики Американського інституту присяжних бухгалтерів закріплені такі моральні норми:

Об'єктивність і незалежність членів організації при виконанні службових обов'язків; · Заборона заступництва, що використовує примус, перевищення повноважень і недобросовісну рекламу; ·

Дозвіл консультацій, які передбачають особисті вміння;

Заборона брати участь в комісійній продажі, крім окремих видів діяльності (наприклад, комп'ютерні послуги та послуги, пов'язані з обробкою даних);

Категоричну заборону сумісництва та здирництва. Вони розглядаються як грубе порушення професійної етики;

Обов'язкова орієнтація бухгалтера на загальнолюдські моральні правила і моральні норми у своїх вчинках і рішеннях, на життя і роботу по совісті, виховання в собі таких якостей, як об'єктивність, незалежність, компетентність і чесність.

Бухгалтер зобов'язаний об'єктивно розглядати всі виникаючі ситуації і реальні факти з питань, що входять у його компетенцію. Він не повинен допускати, щоб особиста упередженість, забобони, який тиск з боку відбивалися на результатах його діяльності.

**Незалежність** передбачає здатність бухгалтера діяти чесно і об'єктивно: відображати дійсний стан справ підприємств незалежно від будь-яких умов; вести бухгалтерський облік і формувати фінансові результати, спираючись лише на законодавство

**Компетентність і чесність в роботі** - основа успіху у професійній діяльності бухгалтера. Якщо бухгалтер відчуває, що некомпетентний в тих чи інших питаннях, то він зобов'язаний чесно сказати про це керівництву організації і запросити для надання допомоги в роботі більш компетентного фахівця. Справа честі кожного бухгалтера уважно і серйозно ставитися до своїх обов'язків, дотримуватися затверджені бухгалтерські стандарти, підтримувати високий рівень своїх знань, постійно вдосконалювати професійну майстерність.

**2. Незалежна бухгалтерська діяльність.** Бухгалтер не працює в будь-якій організації чи установі, а надає їм свої професійні послуги платно. До цієї категорії в основному відносите: бухгалтери-аудитори, які надають платні послуги з проведення аудиторських перевірок, оподаткуванню, консультують з управлінського і фінансового обліку і т.д. Престиж аудитора дуже високий, однак щоб зайнятися аудиторською діяльністю, необхідно отримати атестат або ліцензію (індивідуальну) шляхом здачі письмових і усних іспитів і мати досвід практичної роботи.

**3. Бюджетний облік.** Бухгалтер за наймом працює в урядових установах усіх рівнів, громадських та добровільних організаціях, вищих і середніх навчальних закладах, лікарнях, школах та інших бюджетних організаціях. Він займається веденням бухгалтерського обліку та

складанням звітності, контролює законність і ефективність використання бюджетних і громадських коштів.

**4. Педагогічна діяльність.** Підготовка бухгалтерів - творча почесна діяльність, яка може йти по трьох напрямках. *Перше* - у школах і на короткострокових курсах. Тут працюють викладачі, які закінчили вищий навчальний заклад за спеціальністю, а також фахівці з досвідом роботи і з середньою спеціальною освітою. *Друге* - у коледжах і технікумах. Тут можуть працювати викладачі, які закінчили університети та інститути за спеціальністю, професійні бухгалтери та аудиторі, а також викладачі з науковим ступенем кандидата наук. *Третє* - в університетах та інститутах. Тут, як правило, викладають люди, які мають вчений ступінь кандидата або доктора за фахом. Таким чином, бухгалтерська спеціальність стала творчою, цікавою і престижною.

#### **Етичний кодекс містить наступні вимоги:**

Професійний бухгалтер зобов'язаний дотримуватися таких основних принципів поведінки:

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійна компетентність і належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійність поведінки.

#### **Чесність**

1.2. Професійний бухгалтер повинен діяти відкрито і чесно у всіх професійних і ділових взаєминах. Принцип чесності також передбачає чесне ведення справ та правдивість.

1.3. Професійний бухгалтер не повинен мати справу зі звітністю, документами, повідомленнями або іншою інформацією, якщо є підстави вважати, що:

- а) інформація містить у суттєвому відношенні невірні або що вводять в оману затвердження;
- б) інформація містить твердження або дані, підготовлені недбало;
- в) інформація містить пропуски або спотворення необхідних даних там, де вони можуть вводити в оману.

1.4. Професійний бухгалтер не буде порушником пункту 1.3, якщо він видасть звіт, скоригований на підставах, наведених в цьому пункті.

#### **Об'єктивність**

1.5. Професійний бухгалтер не повинен допускати, щоб упередженість, конфлікт інтересів чи інші особи впливали на об'єктивність його професійних суджень.

1.6. Професійний бухгалтер може опинитися в ситуації, яка може пошкодити його об'єктивності. Визначити і описати всі подібні ситуації не представляється можливим. Професійному бухгалтерові слід уникати стосунків, які можуть спотворити або вплинути на його професійні судження.

#### **Професійна компетентність і належна ретельність**

1.7. Професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати свої знання і навички на рівні, що забезпечує надання клієнтам або працедавцям кваліфікованих професійних послуг, заснованих на новітніх досягненнях практики та сучасному законодавстві. При наданні професійних послуг професійний бухгалтер повинен діяти з належною ретельністю і відповідно до застосованих технічними і професійними стандартами.

1.8. Кваліфіковане надання професійної послуги передбачає формування обґрунтованого судження щодо застосування професійних знань і навичок у процесі надання послуги. Забезпечення професійної компетентності можна розділити на два самостійних етапи:

- а) досягнення належного рівня професійної компетентності;
- б) підтримка професійної компетентності на належному рівні.

1.9. Підтримка професійної компетентності вимагає постійної обізнаності про відповідні технічні, професійні та ділові нововведення. Постійне підвищення професійної

кваліфікації розвиває і підтримує здібності, що дозволяють професійному бухгалтеру компетентно працювати в професійному середовищі.

1.10. Під ретельністю розуміється обов'язок діяти відповідно до вимог завдання (договору), уважно, ретельно і своєчасно.

1.11. Професійний бухгалтер повинен вживати заходів до того, щоб особи, які працюють під його керівництвом в професійній якості, мали необхідну підготовку і належне керівництво.

1.12. У необхідних випадках професійний бухгалтер повинен ставити клієнтів, роботодавців чи інших користувачів професійних послуг до відома про обмеження, властивих цих послуг, з тим, щоб уникнути тлумачення вираженого професійним бухгалтером думки як твердження факту.

### **Конфіденційність**

1.13. Професійний бухгалтер повинен забезпечити конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних чи ділових відносин, і не повинен розкривати цю інформацію третім особам, що не володіє відповідними повноваженнями, за винятком випадків, коли професійний бухгалтер має законне, професійне право або обов'язок щодо розкриття такої інформації. Конфіденційна інформація, отримана в результаті професійних чи ділових відносин, не повинна використовуватися професійним бухгалтером для отримання ним або третіми особами будь-яких переваг.

1.14. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися конфіденційності навіть поза своєю професійною середовищем. Професійний бухгалтер повинен пам'ятати про можливість ненавмисного розголошення інформації, особливо в умовах підтримки тривалих зв'язків з діловими партнерами або їх близькими родичами або членами сім'ї.

1.15. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися конфіденційності інформації, розкритої йому потенційним клієнтом або роботодавцем.

1.16. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися конфіденційності інформації всередині своєї організації або у стосунках з роботодавцями.

1.17. Професійний бухгалтер повинен вживати всіх розумних заходів для того, щоб особи, які працюють під його керівництвом, та особи, від яких він отримує консультації або допомогу, з належною повагою ставилися до його обов'язку дотримуватися конфіденційності інформації.

1.18. Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення відносин між професійним бухгалтером і клієнтом або роботодавцем. Міняючи місце роботи або приступаючи до роботи з новим клієнтом, професійний бухгалтер має право використовувати попередній досвід. Проте професійний бухгалтер не повинен використовувати або розкривати конфіденційну інформацію, отриману в результаті попередніх професійних чи ділових відносин.

1.19. Професійний бухгалтер повинен або може бути зобов'язаний розкрити конфіденційну інформацію в наступних випадках:

- а) розкриття дозволено законом і (або) санкціоновано клієнтом або роботодавцем;
- б) розкриття вимагається законом, наприклад: при підготовці документів або поданні доказів у іншій формі в ході судового розгляду; при повідомленні стали відомими фактів порушення закону відповідним органам державної влади;
- в) розкриття є професійним обов'язком чи правом (якщо це не заборонено законом):
  - при перевірці якості роботи організації - члена професійної організації або самої професійної організації;
  - при запиті чи розслідування, які ведуться організацією-членом, професійною організацією або наглядовим органом;
  - при захисті професійним бухгалтером своїх професійних інтересів у процесі юридичного розгляду.

1.20. При прийнятті рішення про можливість розкриття конфіденційної інформації професійний бухгалтер повинен враховувати наступне:

а) чи буде завдано шкоди інтересам будь-якої зі сторін, включаючи треті сторони, інтереси яких також можуть бути порушені, при наявності дозволу клієнта або роботодавця на розкриття інформації;

б) чи є інформація достатньо відомою і в розумній мірі обгрунтованою. У ситуації, коли мають місце необгрунтовані факти, висновки, неповна інформація або необгрунтовані висновки, повинно бути використано професійне судження для визначення того, в якому вигляді слід розкривати інформацію (якщо необхідно розкривати);

в) характер очікуваного повідомлення та його адресат. Особливо професійний бухгалтер повинен бути впевнений в тому, що особи, яким адресовано повідомлення, є безпосередніми його одержувачами.

### **Професійна поведінка**

1.21. Професійний бухгалтер повинен дотримуватись відповідних законів та нормативні акти і уникати будь-яких дій, які дискредитують або можуть дискредитувати професію або є діями, які розумне і добре обізнане стороннє особа, маючи всю необхідну інформацію, розцінить як роблять негативний вплив на хорошу репутацію професії.

1.22. При пропонуванні та просуванні своєї кандидатури і послуг професійний бухгалтер не повинен дискредитувати професію. Професійний бухгалтер повинен бути чесним і правдивим і не повинен:

а) робити заяви про перебільшеному якості послуг, які він може надати, своєї кваліфікації і набутий досвід;

б) давати зневажливі відгуки про роботу інших професійних бухгалтерів чи проводити необгрунтовані порівняння своєї роботи з роботою інших бухгалтерів.

### **3. Етичні норми інших держав**

Етичні норми бухгалтерського обліку розвивалися і в інших країнах. У 1905 р. першою прийняла подібні правила Американська асоціація громадських бухгалтерів, пізніше перейменована в Американський інститут присяжних громадських бухгалтерів. Згодом, всі основні суспільні об'єднання бухгалтерів створили свої кодекси професійної етики та дотримувалися правил поведінки, закріпленим в них.

Етичні вимоги, що пред'являються до членів професійних об'єднань, не носять обов'язковий характер. Але багато професійні організації наказують своїм членам у кінці року надавати письмовий або усний звіт про дотримання норм професійної поведінки.

Кодекси етики різних професійних організацій відрізняються один від одного за структурою і змістом. Але основні концепції, проголошені в етичних стандартах провідних облікових професійних об'єднань США, Великобританії та Австралії, однакові.

Рівень професіоналізму бухгалтерів у США, Великобританії та Австралії оцінюється з урахуванням дотримання встановлених норм етики і відповідальності за інтереси суспільства. Тому кожна професійна організація бухгалтерів чи аудиторів в англійськомовних країнах має свій власний кодекс етики.

В існуючому нині кодексі професійної етики Американського інституту присяжних громадських бухгалтерів закріплені такі моральні норми:

- Член організації має бути об'єктивним і незалежним при виконанні службових обов'язків;
- Заборонені заступництво, що використовує примус, перевищення повноважень та недоброчесна реклама;
- Дозволені консультації, які передбачають особисті вміння;
- Заборонено приймати участь в комісійній продажі, крім окремих видів діяльності (наприклад, комп'ютерні послуги та послуги, пов'язані з обробкою даних);
- Категорично забороняється сумісництво, вимагання.

Такі факти розглядаються як грубе порушення професійної етики.

Мета етичного кодексу (1987 р.) Інституту фінансових бухгалтерів США - представити таке керівництво і такі правила, порушення яких може супроводжуватися штрафом.

Три правила етичного кодексу Інституту фінансових бухгалтерів США присвячені опису капіталу власника. Прибутки роботодавця не можуть включати частку головного

бухгалтера, тобто бухгалтер не може отримувати премію або доплату за фінансові результати, які отримані в результаті вміло використовуваної методології.

Бухгалтер не може ділити свою винагороду з працівниками інших служб підприємства.

Гроші клієнта, що знаходяться у віданні бухгалтера, повинні бути завжди відокремлені від власних коштів бухгалтера як на його рахунках, так і за способом їх вкладення. Для здійснення будь-яких платежів з рахунку клієнта бухгалтер повинен спочатку представити йому документи для схвалення.

Важливим з етичної сторони є положення кодексу, присвячені рекламі і професійній освіті. У них говориться, що бухгалтеру не слід створювати собі саморекламу, але слід виконувати всі роботи з високою якістю і майстерністю. Не можна зловживати рекламою. Навіть бухгалтери, що володіють прекрасними професійними якостями повинні уникати екстравагантних заяв і натякати на рівень своїх гонорарів. Усім бухгалтерам рекомендується регулярно підвищувати свою професійну освіту.

У разі порушення етичних норм Рада Інституту може тимчасово припинити, обмежити або переглянути членство бухгалтера в своїх рядах або пред'явити інші санкції, в залежності від ситуації.

### **Висновок**

Бухгалтери та аудиторі суспільних, благодійних, некомерційних організацій у своїй роботі керуються етичними нормами, прийнятими в незалежному секторі в цілому. Це:

- Відданість справі, прагнення виконати місію організації
- Добровільність і безкорисність
- Прихильність суспільному благу
- Повага до цінності і гідності особистості
- Терпимість і прагнення до соціальної справедливості
- Відповідальність перед суспільством
- Відкритість і чесність
- Ощадливість у відношенні до засобів
- Дотримання законів.

### **Основні принципи етики у повсякденному житті.**

- Бути зразком особистої поведінки
- У процесі роботи діяти відповідно до цінностей і призначенням своєї професії
- Служити своєю професією на благо навколишніх
- Не брати участь у справах, пов'язаних з брехнею, обманом, підробкою
- Прагнути удосконалювати свої професійні знання і практичний досвід, ставити службовий борг вище усього
- Не використовувати професійні відносини для досягнення особистих цілей
- Зберігати конфіденційність отриманої інформації
- Направляти зусилля на попередження негуманних чи дискримінаційних дій, спрямованих проти однієї людини або груп людей.

Професійні організації розробляють детальні кодекси професійної етики бухгалтерів і аудиторів, намагаючись передбачити всі можливі нюанси їх поведінки.

В етичному кодексі бухгалтерів і аудиторів узагальнено етичні норми професійної поведінки, визначені моральні, моральні цінності, які затверджує в своєму середовищі співтовариство, готове захищати їх від усіх можливих порушень і посягань.

Дотримання загальнолюдських і професійних етичних норм - неодмінна обов'язок і вищий обов'язок кожного бухгалтера і аудитора, керівника і працівника фірми.

Про етику аудиторів-професіоналів багато говорять, але мало роблять для виховання авторитетних висококласних фахівців. Етичні проблеми повсякденно зустрічаються на професійному шляху бухгалтера і аудитора. Їх потрібно вирішувати гідно, а для цього необхідно знати норми професійної поведінки, готувати себе до їх неухильного дотримання.



**Питання для самоконтролю:**

1. Перерахуйте основні положення етичного кодексу бухгалтера .
2. Розкрийте суть принципу відповідальності.
3. Охарактеризуйте принципи чесності, об'єктивності та незалежності.
4. У чому полягає суть принципу конфіденційності.
5. Вкажіть цілі бухгалтерської професії згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів.
6. Які, на Вашу думку, можна виділити основні принципи етики у повсякденному житті?

**Рекомендована література:** [1, 11, 15, 17, 19, 28].

**Тема 4. «Основні принципи професійної етики та поведінки бухгалтера».****План**

1. Загальна характеристика фундаментальних принципів.
2. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами.

**1. Загальна характеристика фундаментальних принципів.**

До числа основних фундаментальних принципів більшості країн відносяться наступні:

*Відповідальність.* Згідно з цим принципом, бухгалтер несе повну професійну і моральну відповідальність за результати своєї діяльності.

*Суспільний інтерес.* Відповідно до даними принципом бухгалтер приймає на себе зобов'язання служити суспільним інтересам і керуватися ними у всій своїй діяльності. Він повинен знати громадську думку і прислухатися до нього.

*Чесність.* Цей принцип припускає сумлінне і чесне виконання бухгалтером своїх професійних обов'язків, виключення випадків навмисного порушення законів і навмисного обману. Бухгалтер повинен прагнути заслужити повагу і довіру з боку оточуючих.

*Об'єктивність і незалежність.* Згідно з даним принципом, бухгалтеру за будь-яких ситуаціях слід зберігати професійну об'єктивність і керуватися нею при розгляді складних спірних питань. Бухгалтер не повинен піддаватися чийм-небудь персональному впливу, і цей вплив не може служити для бухгалтера підставою для свідомого допущення порушень законності. Бухгалтер повинен зберігати незалежність при проведенні аудиту та інших видів атестаційних послуг.

*Належне виконання.* Даний принцип передбачає виконання бухгалтером своїх функціональних обов'язків у чіткій відповідності до загальноприйнятих стандартів, норм, принципів і правил з використанням сучасної загальноприйнятої методики ведення бухгалтерського обліку. Крім того, цей принцип зобов'язує бухгалтера постійно дбати про підвищення своєї професійної кваліфікації. Слідування цьому принципу при здійсненні своєї професійної діяльності знімає з бухгалтера провину за можливі різного роду негативні результати цієї діяльності, пов'язані з обставинами, що знаходяться поза сферою його впливу або компетенції. Наприклад, спотворення облікової інформації, що відбулося через неполадки обчислювальної техніки або недосконалості програмного забезпечення комп'ютерів не буде поставлено у провину бухгалтеру, якщо буде встановлено, що ним були коректно дотримані всі вимоги бухгалтерської методики та правила користування комп'ютером.

*Конфіденційність.* Відповідно до цього принципу бухгалтеру не слід оприлюднити конфіденційну інформацію, що зачіпає будь-чий інтереси, без отримання на те спеціального дозволу з боку зацікавленої особи.

**2. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами.**

Загрозу для дотримання фундаментальних принципів можуть становити різні обставини, які розподіляються за такими категоріями:

- 1) загроза власного інтересу, спричинена фінансовими або іншими зацікавленостями професійного бухгалтера або інтересами його близьких родичів;
- 2) загроза власної оцінки у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;

3) загроза захисту, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність;

4) загроза особистих стосунків, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших;

5) загроза тиску, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Категорії загроз для професійних бухгалтерів

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, належать до двох категорій (рис. 3.3):

**1) застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, до яких належать:**

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;
- професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

**2) застережні заходи, розроблені в робочому середовищі.** Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або

запобігання випадків неетичної поведінки. Такі застережні заходи можуть створюватись професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів. Вони, зокрема, включають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що застосовуються організаціями, які наймають професійних бухгалтерів, професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;

- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

Характер застережних заходів, що можуть застосовуватись, залежить від конкретних обставин. Застосовуючи професійне судження, бухгалтер повинен враховувати, що саме обґрунтовано вважатиме за неприпустиме проінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, враховуючи значущість загрози та застосовані застережні заходи.

#### **Розв'язання етичних конфліктів**

Оцінюючи дотримання фундаментальних принципів, професійний бухгалтер може постати перед проблемою розв'язання конфлікту у застосуванні фундаментальних принципів.

Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, професійний бухгалтер, розглядає окремо або разом, такі складові цього процесу:

- 1) відповідні факти;
- 2) пов'язані з процесом етичні питання;
- 3) фундаментальні принципи, що стосуються цього питання;
- 4) встановлені внутрішні процедури;
- 5) альтернативні заходи.

Розглянувши ці питання, професійний бухгалтер визначає належні заходи, що відповідають визначеним фундаментальним принципам. Професійний бухгалтер також вивчає наслідки кожного з можливих заходів. Якщо питання лишається невирішеним, бухгалтер консультується з відповідними представниками фірми чи організації, яка його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

В тих випадках, коли питання стосується конфлікту з організацією або в організації, професійний бухгалтер повинен розглянути можливість обговорення з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, з членами Ради директорів або комітету з аудиту.

Документування суті проблеми та подробиць проведених обговорень або прийнятих рішень стосовно справи може служити інтересам самого професійного бухгалтера.

Якщо не вдасться розв'язати важливий конфлікт, бухгалтерові може виявитись необхідним отримати пораду відповідного професійного органу або радників з правових питань для розв'язання етичних проблем без порушення конфіденційності. Так, професійний бухгалтер може викрити факт шахрайства, розкриття якого порушить відповідальність професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності. В такому випадку професійний бухгалтер повинен звернутися за правовою порадою і визначити, чи існує вимога щодо розкриття цього виявленого факту.

Якщо всі належні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер повинен, якщо це можливо, відмовитись від подальшого вирішення питання, що спричинило конфлікт.

Професійний бухгалтер може визначити, що за таких обставин йому краще вийти з групи з виконання завдання, чи взагалі відмовитись від виконання завдання, або ж звільнитись з фірми чи організації, що наймає його.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Охарактеризуйте принцип відповідальності. Наведіть приклади.
2. Розкрийте сутність принципу чесності. Наведіть приклади.
3. Розкрийте сутність принципів об'єктивності та незалежності. Наведіть приклади.
4. У чому полягає суть принципу конфіденційності.
5. Перерахуйте загрози дотримання професійної етики бухгалтерами.
6. Назвіть категорії хастережних заходів, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня.
7. Які шляхи розв'язання етичних конфліктів Ви знаєте?

**Рекомендована література:** [1, 10, 11, 15, 19, 28].

### **Тема 5: «Права, обов'язки, функції та відповідальність бухгалтера».**

#### *План*

1. Посадові інструкції бухгалтерів
2. Відповідальність бухгалтера

**Мета заняття:** засвоїти фундаментальні принципи професійної етики.

**Ключові терміни та поняття:** посадова інструкція, відповідальність, кваліфікаційні вимоги.

## 1. Посадові інструкції бухгалтерів

Відповідно до ст. 29 Кодексу законів про працю до початку роботи працівникові за трудовим договором власник або уповноважений ним орган зобов'язаний:

а) роз'яснити йому права та обов'язки й про інформувати під розписку про умови праці, наявність на його робочому місці небезпечних і шкідливих виробничих факторів, які ще не усунуто, та можливі наслідки їхнього впливу на здоров'я, його права на пільги і компенсації за роботу в таких відповідно до законодавства і колективного договору;

б) ознайомити з правилами внутрішнього трудового розпорядку та колективним договором;

в) визначити працівникові робоче місце, забезпечити його необхідними для роботи засобами, зокрема оргтехнікою;

г) проінструктувати з техніки безпеки, виробничої санітарії, гігієни праці й пожежної безпеки.

Аби виконати перший із перелічених обов'язків, роботодавець затверджує посадові інструкції. Під час підготовки керуються Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

На підставі затвердженої структури підприємства керівник затверджує штатний розклад.

На кожну посаду, передбачену штатним розкладом (крім категорій робітників), керівником підприємства затверджується посадова інструкція.

**Посадова інструкція** – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність при розподілі їх посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являється.

Посадові інструкції працівників дають змогу:

- Встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- Визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;
- Контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Крім того, посадові інструкції розмежують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління даного підприємства (установи), враховують раціональне використання фонду робочого часу.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства відділом кадрів або керівниками структурних підрозділів. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною особою і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник повинен бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Для облікових працівників підприємства посадові інструкції розробляються головним бухгалтером підприємства.

У посадовій інструкції розкривається функціональна структура діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, програм і завдань; функцій, форм і методів керівництва; інформації; технічних засобів управління. На підставі цих даних визначаються структура посадової інструкції та її складових частин.

При розробці посадових інструкцій використовуються типові і галузеві інструкції, крім того враховуються специфічні обов'язки, які вимагаються від працівників керівником (власником) підприємства.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути наступною: найменування посади; загальні положення; цілі і завдання; обов'язки і права; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад і премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

В посадовій інструкції детально викладаються обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Підставою для визначення завдань і обов'язків служить кваліфікаційний довідник посад службовців. Положення про головних бухгалтерів взагалі є посадовою інструкцією головного бухгалтера.

Кваліфікаційні категорії з оплати праці спеціалістів встановлюються керівником (власником) на підставі рішень атестаційних комісій.

Характеристика кожної посади має три розділи:

- Посадові обов'язки;
- Обсяг знань, якими повинен володіти працівник;
- Кваліфікаційні вимоги.

В розділі **посадові обов'язки** перераховуються функції, які повинен повністю або частково виконувати працівник, що займає дану посаду.

В розділі **обсяг знань, якими повинен володіти працівник** розглядається основні вимоги, висуваються до працівника по оволодінню спеціальними знаннями, а також знаннями законодавчих актів, положень, інструкцій та інших документів, методів, засобів, які працівник повинен вміти застосовувати при виконанні посадових обов'язків.

В розділі **кваліфікаційні вимоги** визначається рівень і профіль спеціальної підготовки працівника, необхідний для виконання покладених на нього обов'язків, і вимоги до стажу роботи.

В посадовій інструкції фіксують два види взаємовідносин посадової особи з іншими працівниками: з безпосереднім їй керівником і підлеглими їй працівниками. Існує ще один важливий вид взаємовідносин посадової особи функціонального характеру – з рівними йому за рангом. Функціональні відносини передбачають співробітництво, координацію, консультації. Але й ці відносини не розкривають повністю міжпосадових взаємозв'язків, тому що відсутні деякі зв'язки посадових осіб вищестоящих ланок управління з нижчестоящими (підвідомчими одиницями). Дотримання посадової інструкції повинно бути покладено в основу оцінки роботи посадової особи. При правильній системі оцінки і відповідних моральних та матеріальних заохоченнях вона може сприяти розвитку виробництва і ефективності праці.

Посадові інструкції не повинні бути трафаретними для всіх управлінських посад. В залежності від трьох основних категорій управлінського персоналу їх поділяють на наступні види: для керівників, спеціалістів і технічних виконавців. Завдання, функції, особливо в частині їх реалізації, характер відповідальності, форми стимулювання різних категорій управлінського персоналу неоднакові. Так, особливістю обов'язків керівників, на відміну від обов'язків спеціалістів і технічних виконавців, є координація і контроль за діями працівників. Щодо відповідальності, то, наприклад, за обсягом функцій і дій посадових осіб, вона різна для кожної із трьох категорій управлінського персоналу. Всі інші завдання, функції і відповідальність осіб також повинні бути зафіксовані в посадових інструкціях. Підставою розробки посадових інструкцій для працівників обліку і контролю є кваліфікаційний довідник посад службовців, положення про об'єкт управління, типові посадові інструкції, методичні вказівки з розробки посадових інструкцій.

В таблиці 1. наведено структуру і зміст посадової інструкції облікового працівника.

Розділ	Перелік питань, що регламентуються
1. Загальні положення	Підлеглість працівника, порядок його зарахування на посаду, звільнення та переведення, ряд підлеглих йому осіб, кваліфікаційні вимоги.
2. Обов'язки	Основні службові обов'язки відповідно до виконуваних робіт.
3. Права	Перелік питань, на підставі яких працівник може приймати остаточне рішення. Його права, зокрема: Перерозподіл обов'язків між підлеглими працівниками, виходячи з робочої необхідності;

	Участь в нарадах, що проводяться адміністрацією з питань обліку, контролю та аналізу; Подання до винагороди або покарання підлеглих працівників; Внесення пропозицій керівництву щодо переміщення та звільнення працівників; Організація нарад з обліку, аналізу, контролю збереження грошових та товарно-матеріальних цінностей у місцях їх зберігання та використання; Подання дозволу на здійснення відповідних господарських операцій тощо.
4. Відповідальність	Перелік конкретних питань, за вирішення яких відповідає тільки даний працівник, зокрема: Дотримання розпорядку дня підлеглими працівниками; Дотримання культури обслуговування відвідувачів та клієнтів; Дотримання графіка роботи та грошового обігу; Правильність та повнота використання прав, наданих посадовою інструкцією; Зберігання первинних документів у поточному архіві підрозділу тощо.

В доповнення до основних розділів посадової інструкції може бути введений розділ, що регулює трудові взаємовідносини між посадовими особами. Цей розділ може встановлювати службові зв'язки, порядок подання звітів, планів та інших документів, періодичність подання звітної інформації тощо.

Рекомендується також включати до посадової інструкції розділ „Оцінка роботи”, в якому повинні бути перелічені критерії оцінки ступеню виконання працівником своїх функцій, прав, обов'язків тощо.

Крім посадової інструкції до документів, якими регулюється діяльність бухгалтера, відносять: контракт або трудовий договір, накази керівника з певних питань господарської діяльності, положення про облікову політику. Причому, бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений.

Роль бухгалтера особливо помітна на невеликому підприємстві, де він один виконує весь обсяг бухгалтерських та більшість аналітичних робіт.

Правильно складена інструкція дозволяє визначити обов'язки, праві і відповідальність персоналу і запобігає виконанню функцій, що йому не належать, визначає систему взаємовідносин між менеджерами і підлеглими їм працівниками, упорядковує потоки інформації на підприємстві. На підставі посадової інструкції укладається трудовий контракт з працівником. Трудовий контракт і посадова інструкція використовуються при розгляді конфліктних ситуацій між роботодавцем і працівником.

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

## 2. Відповідальність бухгалтера

В умовах ринкової економіки роль та самостійність представників професії бухгалтера надзвичайно зросли, але разом з тим підвищилась й їх відповідальність.

Згідно з трудовим законодавством працівники та службовці несуть матеріальну та дисциплінарну відповідальність.

До категорії суб'єктів відповідальності потрапляють й головні бухгалтери. Розглянемо відповідальність головного бухгалтера в контексті порушень, що притаманні саме представникам бухгалтерської справи. В цю категорію потрапляють як безпосередньо головні бухгалтери, так і бухгалтери, які виконують коло обов'язків головного бухгалтера, але не мають окремих підлеглих. Звичайних бухгалтерів в складі бухгалтерії, все вищевикладене не стосується.

Розглянемо спочатку матеріальну відповідальність. В загальному вигляді **матеріальна відповідальність** працівників і службовців представляє собою один з видів юридичної відповідальності за допущене правопорушення. Вона полягає в зобов'язанні працівників

відшкодувати завдану з їх вини шкоду підприємству, з яким вони знаходяться в трудових відносинах.

Така відповідальність починається за наявністю умов, що складають зміст правопорушень.

До таких умов належать:

1. наявність прямої дійсної шкоди;
2. протиправність дій працівника;
3. причинний зв'язок між діяльністю працівника та шкодою;
4. вина працівника в нанесенні збитку.

Розглянемо наведені умови бухгалтера.

1. Наявність прямої дійсної шкоди.

Збиток повинен бути реальним, тобто вартість існуючого майна підприємства за балансовою оцінкою повинна зменшитись. В результаті дій бухгалтера це зменшення може мати місце у вигляді надлишкових виплат. Це, наприклад, штрафні фіскальних органів, санкції за несвоєчасно здійснену оплату або несвоєчасне повернення грошових коштів, надлишкові виплати працівникам. Моментом виникнення збитку є момент зняття коштів з банківського рахунку або видача коштів з каси.

2. Протиправність дій працівника.

Протиправність виражається в невиконанні або неналежному виконанні посадових обов'язків. Посадові обов'язки передбачені, перш за все, Законом „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також документами, якими регулюється бухгалтера: посадова інструкція, письмовий контракт, наказ про облікову політику і оплату праці, накази керівника з окремих питань господарської діяльності. Обов'язковими умовами застосування вказаних документів є ознайомлення з ними бухгалтера, не враховуючи ті, які бухгалтер складає або обов'язкового підписує, наприклад, трудовий договір або наказ про облікову політику.

**Приклад.** Квартальні платежі податку на прибуток відбуваються в 5-денний строк з моменту закінчення строку здачі квартальної звітності, а сплата податку здійснена 20-го числа. Податковою службою застосовані фінансові санкції за прострочення сплати податку. Якщо при цьому на банківському рахунку або в касі були кошти, достатні для сплати, то одразу бачимо неналежне виконання обов'язків, так як строки сплати податків встановлені законодавством і повідомляти про них бухгалтеру ніхто не повинен.

3. Причинний зв'язок між діяльністю працівника та шкодою.

Якщо є збиток і є невиконання посадових обов'язків, прямо передбачених законодавством і внутрішніми документами, то причинний зв'язок прослідкується. Якщо ж, хоча б один з перерахованих фактів не тільки відсутній, але навіть зазначається тільки побічно, то причинний зв'язок вже ставиться під сумнів.

У випадку, якщо збиток став результатом фінансових санкцій податкової служби за підвищення собівартості, то висновки податкової служби можна оскаржити. Можливо, що збиток зумовлений діями не бухгалтера, а податкового інспектора. Інша справа санкції за несвоєчасне подання звітності. В цьому випадку момент подання визначається досить легко, так як податковий інспектор розписується в її отриманні. При переплаті податку в один вид бюджету за рахунок іншого, причинний зв'язок не вимагає особливих доказів, бухгалтер просто зобов'язаний слідкувати за сумами платежів конкретним отримувачем. Збиток також можливий в результаті дій інших працівників, здійснених за розпорядженням бухгалтера, але якщо це не працівники прямого підпорядкування, тобто співробітники бухгалтерії, причинний зв'язок відсутній. Ні один працівник не зобов'язаний виконувати розпорядження не безпосереднього керівника, якщо це прямо не встановлено внутрішніми розпорядчими органами або законодавством.

4. Вина працівника в нанесенні збитку.

Вина, як відомо, це внутрішнє психічне відношення бухгалтера до скоєної шкоди, яка виражається в навмисній формі або формі необережності. Для залучення до матеріальної відповідальності форма вини ролі не відіграє. Якщо є збиток, протиправність і причинний зв'язок, то вина вже не вимагає особливих підстав і доказів. Винятками є випадки,

коли дії бухгалтера, що спричинили збитки, здійснені за письмовим розпорядженням керівника або зумовлені станом здоров'я бухгалтера.

Задokumentований збиток не може викликати сумнівів. Штрафні санкції підтверджуються випискою з рахунку і копією інкасового розпорядження; не менш важливими є документ, що містить розрахунок санкцій. Надлишкові виплати підтверджується розрахунком нарахувань цих виплат, банківськими або касовими документами, що свідчить про факт виплат. Але одного документування недостатньо. Необхідно навести докази того, що збиток по одній статті витрат не зумовлює при цьому скорочення виплат по іншій. Наприклад, заробітна плата відноситься на собівартість, підвищення собівартості зменшує прибуток і, відповідно, зменшує податок на прибуток. Це означає, що збиток частково компенсується.

Основні висновки по матеріальній відповідальності бухгалтера такі:

1. Нанесення збитку діями бухгалтера можливе.
2. Збиток може бути як у вигляді надлишкових виплат, так і у вигляді санкцій.
3. Санкції повинні бути не тільки нараховані, але фактично сплачені.
4. діяльність бухгалтера на підприємстві повинна регулюватись спеціальними нормативними актами, з якими бухгалтер повинен бути ознайомлений.
5. Повинен бути не тільки документально підтверджений причинний зв'язок, але й наведені докази прямої відмінності від нормального виробничого ризику.

Крім матеріальної відповідальності бухгалтери несуть також і **дисциплінарну**.

Порядок застосування дисциплінарної відповідальності до працівників регламентується КЗпП (ст. 139-142, 147-152), типовими правилами внутрішнього трудового розпорядку для робітників та службовців підприємства, установ, організацій, статутами і положеннями про дисципліну. На підставі цих документів кожне підприємство розробляє свої правила трудового розпорядку. Дисциплінарна відповідальність може бути застосована лише у випадку, якщо порушення трудової дисципліни здійснено працівником навмисне або за необережність при виконанні трудових обов'язків. Тобто порушення представляє собою протиправне невиконання або неналежне виконання працівником своїх обов'язків, тобто потрібна наявність двох умов:

1. Протиправність
2. Вина.

Основні види покарання:

- Догана;
- Звільнення.

Для окремих категорій працівників, чи трудова діяльність регулюється статутами і положеннями про дисципліну, можуть бути передбачені і інші види дисциплінарних покарань.

При зміні бухгалтера повинна здійснюватися передача справ попереднім бухгалтером новопризначеному. При проведенні приймання – передачі справ складається акт.

**Складаючи акти приймання** – передачі справ, бухгалтер тим самим знімає з себе відповідальність.

**Акт приймання** – передачі справ повинен містити наступні основні дані:

- Фінансовий стан підприємства згідно з балансом;
- Залишок грошових коштів на поточному рахунку в банку, наявність невикористаних чекових книжок (зазначити номери невикористаних чеків);
- Опис переданих документів: перелік переданих папок із зазначенням нумерації аркушів.

Приймання і здача справ при призначенні і звільненні головного бухгалтера актом перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві.

На час відсутності головного бухгалтера його функції переходять до заступника або іншої посадової особи, про що оголошується наказом по підприємству.

**Отже, підсумовуючи викладений матеріал, необхідно відзначити:**

Посадова інструкція – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи.

Посадові інструкції працівників дають змогу: встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій; визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його



права та персональну відповідальність; контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства відділом кадрів або керівниками структурних підрозділів. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною особою і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник повинен бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення.

В посадовій інструкції детально викладаються обов'язки, права і відповідальність посадової особи.

Кваліфікаційні категорії з оплати праці спеціалістів встановлюються керівником на підставі рішень атестаційних комісій.

Характеристика кожної посади має три розділи: посадові обов'язки; обсяг знань, якими повинен володіти працівник; кваліфікаційні вимоги.

Дотримання посадової інструкції повинно бути покладено в основу оцінки роботи посадової особи. Посадові інструкції поділяють на такі види: для керівників, спеціалістів і технічних виконавців. Обов'язків керівників є координація і контроль за діями працівників.

Рекомендується також включати до посадової інструкції розділ „Оцінка роботи”, в якому повинні бути перелічені критерії оцінки ступеню виконання працівником своїх функцій, прав, обов'язків тощо.

Крім посадової інструкції до документів, якими регулюється діяльність бухгалтера, відносять: контракт або трудовий договір, накази керівника з певних питань господарської діяльності, положення про облікову політику. Причому, бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений.

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

В умовах ринкової економіки роль та самостійність представників професії бухгалтера надзвичайно зросли, але разом з тим підвищилась й їх відповідальність.

Згідно з трудовим законодавством працівники та службовці несуть матеріальну та дисциплінарну відповідальність.

**Матеріальна відповідальність** працівників і службовців представляє собою один з видів юридичної відповідальності за допущене правопорушення. Вона полягає в зобов'язанні працівників відшкодувати завдану з їх вини шкоду підприємству, з яким вони знаходяться в трудових відносинах.

Крім матеріальної відповідальності бухгалтери несуть також і **дисциплінарну**.

Таке порушення представляє собою протиправне невиконання або неналежне виконання працівником своїх обов'язків, тобто потрібна наявність двох умов: протиправність; вина. Основні види покарання: догана; звільнення.

При зміні бухгалтера повинна здійснюватися передача справ попереднім бухгалтером новопризначеному. При проведенні приймання – передачі справ складається акт.

**Складаючи акти приймання** – передачі справ, бухгалтер тим самим знімає з себе відповідальність.

### Питання для самоконтролю:

1. Перерахуйте обов'язки роботодавця перед прийняттям на роботу бухгалтера.
2. Що таке посадова інструкція?
3. Призначення посадової інструкції.
4. Хто розроблює посадові інструкції?
5. Розкажіть про структуру і зміст посадової інструкції облікового працівника.
6. У яких випадках настає матеріальна відповідальність бухгалтера? Наведіть приклади.

**Рекомендована література:** [1, 5, 10, 11, 15, 16, 19, 20, 25, 28].

## **Тема 6: «Логіка та етика професійних суджень бухгалтера».**

### **План.**

1. Соціально-психологічні аспекти бухгалтерської діяльності.
2. Сутність професійного судження бухгалтера, його особливості та необхідність застосування.

**Мета заняття:** засвоїти фундаментальні принципи професійної етики та застосування професійного судження.

**Ключові терміни та поняття:** професійне судження, облікова політика, управлінські рішення.

### **1. Соціально-психологічні аспекти бухгалтерської діяльності.**

Одним з факторів, що впливають на дотримання принципів професійної етики бухгалтера є професійне судження бухгалтера. В умовах планової економіки бухгалтерському обліку був властивий високий ступінь регулювання, як відносно порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, так і складання та подання бухгалтерської звітності. Це проявлялося в тому, що робота бухгалтера регламентувалася цілою системою інструкцій, які випускалися у великій кількості не тільки Міністерством фінансів, а й галузевими міністерствами і відомствами. При цьому, як правило, бухгалтер мав справу з типовими бухгалтерськими записами для фіксації конкретних господарських операцій. Така жорстка вертикаль регулювання бухгалтерського обліку призводила до того, що інструкції носили виключно розпорядчий характер. В таких умовах основним завданням бухгалтера було безумовне дотримання норм бухгалтерських інструкцій [4].

З точки зору психології, в умовах соціалістичної економіки до професії бухгалтера не висувалося особливих вимог, оскільки робота бухгалтера носила переважно реєстраційний характер і здійснювалася за принципом «облік за правилами». За таких умов з професійної точки зору від бухгалтера були потрібні звичайні якості працівника, такі як уважність і добросовісність при відображенні фактів господарського життя відповідно до інструкції.

Поява багатоваріантності відображення економічної дійсності вимагає нових підходів, як до формування, так і до сприйняття бухгалтерських стандартів. Оскільки в цих умовах неможлива повна й жорстка регламентація всіх бухгалтерських процедур і правил, то сьогодні багато з них носять описовий характер. Відсутність чітких і однозначних рекомендацій щодо їх застосування приводить бухгалтера до необхідності мати особисту, обґрунтовану думку про доцільність використання на підприємстві того чи іншого варіанту обліку [4].

Це вимагає від бухгалтера певних ділових якостей, оскільки «набагато легше виконувати розпорядження, ніж: брати на себе хоча б мінімальну відповідальність, наприклад, по вибору того чи іншого методу оцінки або обліку» [4]. На характер прийняття таких рішень великий негативний вплив має історичний досвід ведення бухгалтерського обліку в умовах командної економіки, коли бухгалтер, працюючи в жорсткому формалізованому нормативному середовищі, звик до однозначності вимог нормативних бухгалтерських документів.

### **2. Сутність професійного судження бухгалтера, його особливості та необхідність застосування.**

Поняття «професійне судження» виникло недавно в англійських країнах, тому воно базоване на британсько-американській моделі та Міжнародних стандартах фінансової звітності, але разом із тим отримало визнання у майже всіх країнах світу. Вперше це поняття було відображено в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, у п. 45 «Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів» відмічено: «На практиці часто виникає необхідність збалансування якісних характеристик або ж забезпечення їх належного співвідношення, відповідних характеристик для досягнення цілі фінансових звітів. Відносна важливість тієї чи іншої характеристики у різних випадках є справою професійних суджень» [4].

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

- а) доречною для потреб користувачів із прийняття економічних рішень;
- б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:
  - подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
  - відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
  - є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
  - є обачливими;
  - є повними в усіх суттєвих аспектах.

Згідно з думкою Я.В. Соколова *професійне судження* являє собою «думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером стосовно господарської ситуації і корисну як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [6]. Стосовно бухгалтерської професії це означає, що бухгалтеру при прийнятті рішень необхідно бути достатньо професійним та об'єктивним. Він не повинен орієнтуватися на власну вигоду чи на інтереси будь-кого з учасників господарського процесу.

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

- а) вимоги та керівництва наведені в стандартах і тлумаченнях, у яких йдеться про подібні й пов'язані з ними питання;
- б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу і витрат, що наведені в Концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Однак у міжнародних та вітчизняних нормативних документах взагалі не визначено таке поняття, як «професійне судження», а зафіксована лише сфера його застосування.

Об'єктом професійного судження в бухгалтерському обліку є господарський факт (операція), процес або подія в умовах невизначеності, що впливають на форму і зміст звітності господарюючого суб'єкта.

**Приклад.** Дуже часто в багатьох країнах континентальної Європи (наша країна не є винятком) вважають, що бухгалтер «не повинен мати свого судження». Часто те ж саме, на жаль, думають і бухгалтери. Вони вимагають, щоби Мінфін, неодмінно Мінфін як орган виконавчої влади, дав детальну інструкцію, як вчинити у кожному конкретному випадку, яку кореспонденцію рахунків вибрати, які заповнити регістри тощо [6].

**Професійне судження бухгалтера має визначальні особливості,** зокрема:

- коло питань, стосовно яких воно формується, обмежене предметом бухгалтерського обліку;
- особа, яка формує професійне судження, повинна нести відповідальність за його якість;
- професійне судження, яке застосовується для прийняття рішення щодо вибору способу відображення в обліку господарських операцій, набуває характеру обов'язковості виконання, тобто має організаційно-методичний характер і підлягає закріпленню Положенням (наказом) про облікову політику, знаходить відображення у пояснювальній записці чи Примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, які їх складають;
- професійне судження бухгалтера необхідно формувати, виходячи з регулюючих обліковий процес нормативних документів, принципів бухгалтерського обліку, а також з урахуванням етично-моральних вимог до бухгалтера, визначених суспільством» [6].

Сформоване професійне судження бухгалтера повинно мати, щонайменше, наступні характеристики:

- по-перше, це власна думка професійного бухгалтера, яка не враховує інші думки з досліджуваного питання;

- по-друге, дану думку висловлюють в умовах невизначеності з професійних проблем, що не мають стандартного вирішення;
- по-третє, об'єктивність думки професійного бухгалтера не гарантована;
- по-четверте, думка має бути базована на знаннях, кваліфікації досвіді роботи конкретного професійного бухгалтера.

Від того, як бухгалтер буде трактувати факти господарського життя, будуть залежати фінансові показники звітності, які визначають стан підприємства і результати його діяльності, а, це, в певній мірі, буде впливати на реакцію зовнішніх зацікавлених користувачів. Формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку фахівця, яка можлива тільки при високому рівні професійної бухгалтерської освіти.

Необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтера виникає у наступних випадках:

- присутні об'єкти обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх в бухгалтерському обліку;
- у нормативних документах містяться суперечливі норми, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;
- нормативні документи з бухгалтерського обліку, базовані на Міжнародних стандартах фінансової звітності передбачають наявність альтернативних варіантів обліку чи оцінки активів (зобов'язань);
- порядок обліку окремих господарської операції не встановлено нормативними документами, тому бухгалтер змушений приймати рішення на підставі загальнозстановлених принципів і правил бухгалтерського обліку;
- існуючі вимоги до організації обліку підприємства в деяких положеннях мають загальний характер, конкретні критерії вибору відсутні, тим самим бухгалтеру надається свобода вибору рішень та їх обґрунтування;
- існуючі вимоги до змісту облікової політики підприємства в обов'язковому порядку передбачають варіантність вибору оцінок і способів обліку;
- відсутність рекомендованих критеріїв з того чи іншого питання, що дає бухгалтеру повну свободу в виборі і обґрунтуванні рішень;
- порядок формування та подання внутрішньої (управлінської) звітності носить рекомендаційний характер, тому бухгалтеру доводиться приймати рішення, орієнтуючись на очікувані інформаційні внутрішніх зацікавлених зовнішніх користувачів.

При виборі раціонального рішення слід, перш за все, виходити з умови забезпечення безперервності діяльності підприємства.

В ринковій економіці професія бухгалтера набула громадського значення. Це накладає особливу моральну відповідальність на представників цієї професії за суворе дотримання суспільних інтересів. Необхідність дотримання моральних норм визнано світовою професійною спільнотою бухгалтерів, і сьогодні дотримання етичних норм є невід'ємним атрибутом бухгалтерської професії [4].

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке професійне судження.
2. Де вперше було розглянуто термін «професійне судження»?
3. Як трактують науковці термін «професійне судження»?
4. Вкажіть особливості професійного судження бухгалтера.
5. Зазначте характеристики професійного судження.

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 8, 11, 15, 17, 18, 26, 28, 29].

## Тема 7: «Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів):

### План

1. Професійна етика аудитора
2. Вимоги до етики аудиторів
3. Незалежність в аудиторській діяльності
4. Відповідальність аудитора за якість перевірки фінансової звітності.

**Ключові терміни та поняття:** аудиторська діяльність, конфіденційність, незалежність, об'єктивність, компетентність, чесність, застережні заходи.

### 1. Професійна етика аудитора

Аудиторська діяльність — це професійна діяльність, яка має свій етичний кодекс, оскільки особи, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємодовірі та високій якості наданих послуг незалежно від поведінки деяких представників цієї професії.

Етична проблема виникає у випадку, коли аудитору необхідно самостійно зробити вибір. При цьому етичною поведінкою буде така, яка більш корисна та відповідатиме моральним нормам і принципам професійної етики. Задоволення потреби клієнтів — це не кінцева мета аудитора. Аудиторські норми і правила, насамперед, визначаються інтересами суспільства, вони допомагають незалежним аудиторам у підтримці прозорості і реальності фінансової звітності, що подається її користувачам.

В Україні рішенням АПУ від 18.04.2003 р. запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Головним завданням Кодексу є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства і держави. Цей Кодекс запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг. Вони обов'язкові для виконання усіма аудиторами під час надання ними аудиторських послуг.

Професія аудитора має свої особливості, що наведено на рис. 1.

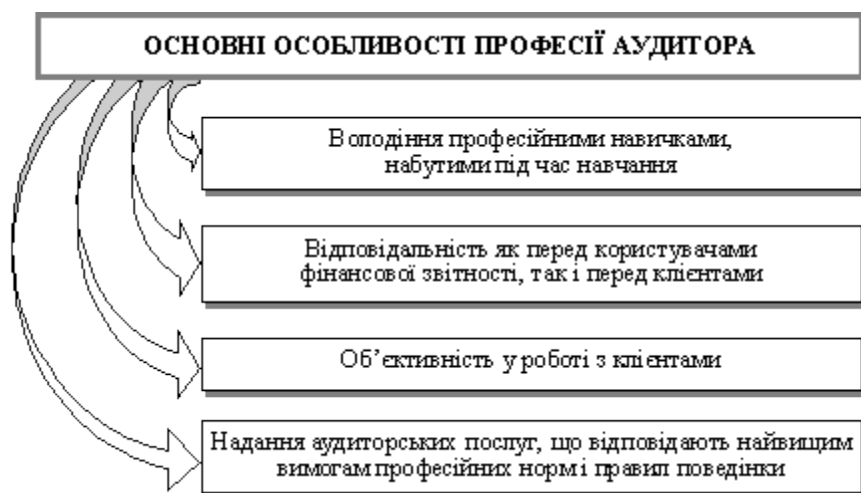


Рис. 1. Основні особливості професії аудитора

З метою забезпечення високого фахового рівня аудиторських послуг аудиторів слід дотримуватися таких же основних вимог, які ставляться до всіх професійних бухгалтерів:

**Конфіденційність** — користувачі інформації відчувають потребу в збереженні інформації про власну діяльність;

**професіоналізм** — клієнтами, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами до аудиторів висувуються вимоги, що визначають рівень фахової підготовки аудиторів;

**якість послуг** — виконання аудиторських послуг має здійснюватись у суворій відповідності із чинними нормативно-правовими активами;

**довіра** — впевненість користувачів аудиторської інформації у дотриманні аудитором професійної етики протягом усієї його аудиторської практики.

Аудитор для досягнення поставленої перед ним мети під час надання аудиторських послуг зобов'язаний дотримуватися і фундаментальних засад:

**Незалежність** — аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до суб'єкта перевірки).

**Об'єктивність** — аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг.

**Компетентність** — аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають певну фахову підготовку, досвід і знання у відповідній галузі.

**Майстерність** — вміле визначення та застосування законодавчих та нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності.

**Конфіденційність** — аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

**Чесність** — аудитор має бути чесним та об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження.

**Професійна поведінка** — аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуючись від будь-яких дій, що можуть дискредитувати її.

**Професійні норми і технічні стандарти** — аудитори зобов'язані з належною старанністю й увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог чесності, об'єктивності, незалежності та чинного законодавства.

Дотримання вимог Кодексу професійної етики контролюється Аудиторською палатою України в межах її компетенції. У разі недотримання вимог професійної етики Аудиторська палата України має право позбавити аудитора (аудиторську фірму) права займатися аудиторською діяльністю на визначений нею термін. Аудитор має право оскаржити в суді рішення Аудиторської палати України про припинення права займатися аудиторською діяльністю.

Визначальним для аудитора є принцип незалежності, тобто відсутність впливу (контролю) з будь-якого боку. Аспекти незалежності можна класифікувати як правові, етичні та економічні. За міжнародними нормативами, аспекти незалежності аудитора базуються на конкретних принципах, які у систематизованому вигляді представлені у табл. 1.

Таблиця 1

Принципи незалежності аудиторської професії

Незалежність аудиторів		
правова	етична	економічна
Саморегулювання професії	Професійна компетентність	Обмеження видів діяльності
Контрактна (договірна) основа взаємовідносин	Добросовісне виконання професійних обов'язків	Обмеження видів послуг, що надаються одному клієнтові одночасно
Розподіл відповідальності за оцінку звітності та за фінансову звітність	Конфіденційність інформації щодо клієнта	Обмеження суми винагороди від одного клієнта
Відповідальність за роботу інших аудиторів, асистентів, експертів	Індивідуальні відносини з представниками клієнта	Обмеження організаційних форм діяльності Заборона на одержання товарів і послуг від клієнта

У міжнародній практиці розрізняють фактичну та видиму незалежність аудитора.

**Фактична незалежність** визначається правовими аспектами, а видима – ставленням до аудитора користувачів фінансової звітності. Для забезпечення іміджу незалежного аудитора на міжнародному рівні визначені певні етичні та економічні обмеження.

Основною умовою **правової незалежності** аудитора є саморегулювання аудиторської професії. Держава встановлює лише вимоги щодо здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях та інструкціях. Вимоги з боку держави закріплені у відповідних правових актах. Так, у Великобританії акт про компанії визначає: випадки застосування аудиту, форми звітності, які повинен підтвердити аудитор, критерії такого підтвердження (достовірність і об'єктивність представленої звітності, повнота і правильне ведення облікових реєстрів, рівень відповідності облікових даних вимогам чинного законодавства). Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» незалежність аудитора гарантується договором між аудитором (аудиторською фірмою) і клієнтом. Самостійний вибір клієнта аудитором виключає вказівки будь-яких державних органів. За міжнародними стандартами аспекти незалежності обов'язково повинні бути обговорені під час укладання договору. Невиконання цих вимог аудиторською фірмою може призвести до того, що результати аудиту будуть визнані недійсними.

Важливим принципом **етичної незалежності** аудиторів є їх професійна компетентність. Вимоги до професійної компетентності аудитора передбачені у ст. 12 і 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» і відповідних положеннях Аудиторської палати про сертифікацію аудиторів та ліцензування аудиторської діяльності. Від міжнародної практики ці вимоги відрізняються тим, що передбачають підтвердження професійної компетентності шляхом повторної сертифікації аудиторів через кожні 5 років. У зарубіжних країнах це забезпечується обов'язковим навчанням (стажуванням) протягом трьох років за навчальною програмою не менше 120 годин. Тривалість стажування встановлюється залежно від базової освіти (економічної, технічної, гуманітарної тощо) та вимог кваліфікаційного іспиту.

Не менш важливим принципом етичної незалежності є добросовісне виконання аудитором професійних обов'язків. Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитор повинен належним чином виконувати свої обов'язки (ст. 23) і нести за це відповідальність (ст. 26).

Принцип конфіденційності отриманої інформації забороняє аудитору розголошувати факти виявлених порушень. За Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 23) конфіденційність інформації, отриманої аудитором у процесі аудиторської перевірки, є його незаперечним обов'язком.

Етичні вимоги обмежують також тривалість співпраці з одним клієнтом. Такої вимоги дотримуються багато країн. У Португалії, наприклад, аудитори призначаються на строк від 3 до 9 років, у Швейцарії найбільший термін співпраці з одним і тим самим аудитором визначено 3 роками, у Великобританії визнана необхідною зміна партнерів, які співпрацюють з одним і тим самим клієнтом. Ще конкретніше визначено строки ротації партнерів у США: новий партнер призначається після 7 років безперервної співпраці, а попередній може повернутися до цих обов'язків лише через 2 роки.

## 2. Вимоги до етики аудиторів

Кодекс етики професійних бухгалтерів надає характеристику обставинам, які можуть вплинути на дотримання аудиторами фундаментальних принципів етики. Крім того містяться вимоги до окремих складових діяльності аудиторів, як гонорари, надання висновків і т.д.

**Щодо можливих загроз та застережних заходів.** Професійний бухгалтер-практик не повинен займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставлять під загрозу або можуть загрожувати чесності, об'єктивності репутації професії, що в результаті буде несумісним з наданням професійних послуг. Широкий діапазон обставин може поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів. Ці загрози представлені такими категоріями:

- а) загроза власного інтересу;

- б) загроза власної оцінки;
- в) загроза захисту;
- г) загроза особистих стосунків;
- д) загроза тиску (рис. 2).

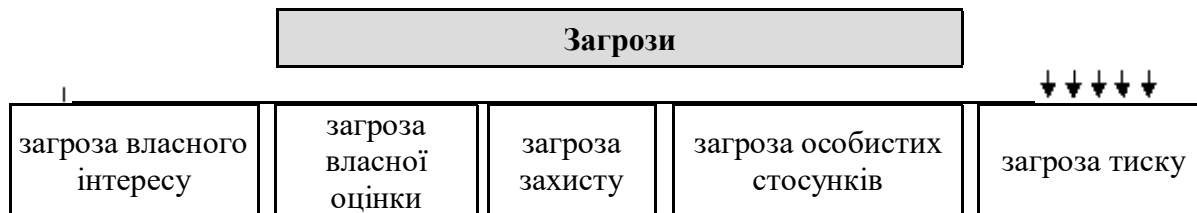


Рис. 2. Класифікація загроз

Приклади обставин, що можуть створювати *загрозу власного інтересу* для професійного бухгалтера-практика, включають:

- фінансовий інтерес в клієнті або наявність спільного з клієнтом фінансового інтересу;
- надмірна залежність від гонорарів, що їх сплачує клієнт;
- наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;
- страх втратити клієнта;
- розгляд клієнта як можливого роботодавця;
- платежі, що залежать від результатів стосовно завдання з надання впевненості;
- позика, надана клієнту з надання впевненості (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримана від нього.

Приклади обставин, що можуть створювати *загрозу власної оцінки* для професійного бухгалтера-практика, включають:

- виявлення значної помилки під час повторної оцінки роботи професійного бухгалтера-практика;
- складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні;
- підготовка вихідних даних, що використовуються для отримання даних, які є предметом завдання;
- член групи з надання впевненості є, або донедавна був, директором чи посадовою особою такого клієнта;
- член групи з надання впевненості є, або донедавна був, працівником клієнта та обіймає або обіймав посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть створювати *загрозу захисту* для професійного бухгалтера-практика, включають:

- володіння акціями зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання як його засновника, коли він є клієнтом з аудиту фінансової звітності;
- захист інтересів клієнта з надання впевненості в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами.

Приклади обставин, що можуть створювати *загрозу особистих стосунків* для професійного бухгалтера-практика включають:

- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з директором або з посадовою особою клієнта;
- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з працівником клієнта, який обіймає посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;



- колишній партнер фірми є директором або посадовою особою, чи працівником клієнта на посаді, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;

- отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною;

- довготривале співробітництво старшого персоналу з клієнтом з надання впевненості

Приклади обставин, що можуть створювати **загрозу тиску** для професійного бухгалтера-практика, включають:

- погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом;

- погрози судових позовів;

- тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару

**Застережні заходи**, що можуть усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, поділяються на дві широкі категорії:

1. Застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами.

2. Застережні заходи, що існують у робочому середовищі.

**Застережні заходи, що поширюються на всю фірму**, можуть включати:

- наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, що робиться керівництвом фірми;

- наголос на очікуванні керівництвом фірми, що члени групи з надання впевненості будуть діяти в інтересах громадськості;

- політику та процедури контролю якості виконання завдання;

- задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім, тих, що є явно незначними, прийнятного рівня;

- для фірм, що виконують завдання з надання впевненості, задокументовану політику незалежності щодо виявлення загроз незалежності, оцінки важливості цих загроз та оцінки й застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім тих, що є явно незначними, до прийнятого рівня;

- задокументовану внутрішню політику та процедури стосовно дотримання фундаментальних принципів;

- політику та процедури, що дозволяють ідентифікувати інтереси та зв'язки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;

- політику та процедури моніторингу та, за необхідності, запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;

- використання різних партнерів та груп з завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;

- політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з завдання, впливати на результат завдання;

- своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всіх партнерів та професіоналів, а також відповідну підготовку та навчання із застосування політики та процедур;

- призначення одного з вищих керівників відповідальним за належну роботу системи контролю якості фірми;

- інформування партнерів та професіоналів щодо клієнтів з надання впевненості та зв'язаних сторін, щодо яких вони мають бути незалежними;

- механізм прийняття дисциплінарних заходів на забезпечення дотримання політики та процедур;

- офіційно прийняту політику та процедури, що заохочують та надають можливість персоналу поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликає їх занепокоєння.

**Застережні заходи щодо конкретного завдання** можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера для перевірки виконаної роботи або для надання інших необхідних рекомендацій;
- звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до комітету незалежних директорів, професійного або регуляторного органу, або до іншого професійного бухгалтера;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію керівного персоналу групи з надання впевненості.

**Застережні заходи, що є частиною системи та процедур** клієнта, можуть включати:

- погодження та схвалення іншими особами (окрім управлінського персоналу) фірми при призначенні її клієнтом для виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних співробітників з досвідом та повноваженнями для прийняття управлінських рішень;
- застосування клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір фірми при пошуку виконавця завдань, що не є завданнями з надання впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надаються фірмою.

Перед **прийняттям нового клієнта** професійний бухгалтер-практик повинен розглянути питання, чи не створить таке прийняття загроз недотримання фундаментальних принципів. Потенційні загрози чесності або професійній поведінці можуть викликатись, наприклад, сумнівними питаннями, пов'язаними з клієнтом (щодо його власників, управління або діяльності). Відповідними застережними заходами може бути вивчення діяльності клієнта, репутації, його власників, менеджерів та осіб, які відповідають за найвище управління та його ділову діяльність, або ж забезпечення зобов'язання з боку клієнта вдосконалити корпоративне управління або внутрішній контроль. У випадках, коли зменшення загроз до прийнятного рівня неможливе, професійний бухгалтер-практик має відмовитись від прийняття клієнта.

Професійний бухгалтер-практик повинен погоджуватись (**приймати завдання**) надавати лише ті послуги, для виконання яких він як професійний бухгалтер-практик є відповідно компетентним. Перед прийняттям конкретного завдання від клієнта професійний бухгалтер-практик повинен розглянути питання, чи не викличе це прийняття загроз недотримання фундаментальних принципів.

**Приклад.** Загроза власного інтересу професійній компетентності та належній ретельності створюється у випадку, коли група з виконання завдання (працівники аудиторської фірми) не має (або не може отримати) достатніх професійних знань для якісного виконання завдання.

Професійний бухгалтер-практик повинен оцінити важливість ідентифікованих загроз та, якщо вони є іншими, ніж явно незначними, застосувати застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Подібними застережними заходами можуть бути:

- вивчення характеру бізнесу клієнта, складності його діяльності, конкретних вимог завдання, а також мети, характеру та обсягу робіт, які необхідно виконати;
- отримання знання відповідної галузі або предмета;
- наявність або отримання досвіду застосування відповідних нормативних вимог або вимог щодо звітності;
- призначення достатньої кількості персоналу, що має необхідну компетентність;
- залучення, за потреби, експертів;
- погодження часових меж для виконання завдання;
- дотримання політики та процедур контролю якості, розроблених для надання достатньої впевненості, що конкретне завдання може бути прийнятим лише тоді, коли його можна виконати компетентно.

Якщо професійний бухгалтер-практик має намір покладатися на поради або на роботу експерта, він повинен оцінити, чи буде такий підхід надійним. Професійний бухгалтер-практик

повинен при цьому розглянути такі фактори, як репутація, досвід, наявні ресурси та застосовані професійні та етичні стандарти. Таку інформацію можна отримати з попереднього спілкування з експертом або під час консультацій з іншими особами.

Професійний бухгалтер-практик повинен здійснити відповідні кроки для виявлення обставин, що можуть призвести до **конфлікту інтересів**.

**Приклад.** Загроза об'єктивності може виникнути у випадку, коли професійний бухгалтер-практик є безпосереднім конкурентом клієнта або бере участь в спільному підприємстві з основним конкурентом клієнта чи співпрацює з ним. Загроза об'єктивності або ж збереження конфіденційності може створюватись, коли професійний бухгалтер-практик надає послуги клієнтам, інтереси яких конфліктують, або клієнтам, які виступають сторонами спору щодо конкретного питання або операції.

Професійний бухгалтер-практик повинен оцінювати важливість кожної загрози. Перед прийняттям нового клієнта, конкретного завдання або при вирішенні питання продовження співпраці, професійний бухгалтер-практик повинен оцінити, чи має він будь-які ділові інтереси або зв'язки з клієнтом або з третьою стороною, які можуть викликати загрози.

Залежно від обставин, що призводять до виникнення конфлікту, професійний бухгалтер-практик зазвичай застосовує такі застережні заходи:

- 1) інформування клієнта щодо ділових інтересів фірми або сфер її діяльності, що можуть призвести до конфлікту інтересів, та отримання його згоди на роботу за подібних обставин;
- 2) інформування всіх відповідних сторін про те, що професійний бухгалтер-практик працює з двома або більше сторонами стосовно питання, яке викликає конфлікт відповідних інтересів, та отримання їх згоди на роботу за подібних обставин;
- 3) інформування клієнта про те, що професійний бухгалтер-практик не працює винятково на будь-якого одного клієнта стосовно запропонованих послуг (наприклад, в конкретному сегменті ринку або стосовно конкретної послуги), та отримання його згоди на роботу за подібних обставин.

Слід розглянути й такі додаткові застережні заходи, як:

- 1) використання окремих груп з виконання завдання;
- 2) застосування процедур заборони доступу до інформації (наприклад, суворе фізичне розмежування подібних груп, створення конфіденційного та безпечного збереження даних);
- 3) розробка чітких інструкцій членам групи з виконання завдання щодо безпеки та конфіденційності та використання угод про конфіденційність, підписаних працівниками та партнерами фірми;
- 4) регулярна перевірка застосування застережних заходів одним з керівників, що не бере участі у виконанні робіт для відповідного клієнта.

Ситуації, коли професійного бухгалтера-практика просять надати **другий висновок** стосовно облікових, аудиторських чи звітних стандартів або принципів, застосованих за конкретних обставин або до конкретних операцій, здійснених безпосередньо або від імені компанії чи суб'єкта господарювання, які не є його поточними клієнтами, можуть створювати загрози недотримання фундаментальних принципів.

**Приклад.** Якщо другий висновок базується не на тих самих фактах, що були надані теперішньому бухгалтерові, або ж на неналежних доказах, може виникати загроза професійній компетентності та обачності. Значущість загрози залежить від обставин такого звернення та всіх інших наявних фактів і припущень, що стосуються висловлювання професійного судження.

Професійний бухгалтер-практик, до якого звертаються з проханням надати такий висновок, повинен оцінити значущість наявних загроз, і якщо виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, розглянути і застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Такими застережними заходами можуть бути отримання дозволу клієнта на спілкування з теперішнім бухгалтером, виклад застережень, що стосуються висловлення будь-якої думки під час обговорень з клієнтом, та надання теперішньому бухгалтерові примірника з викладом свого висновку. Якщо компанія або суб'єкт господарювання не дозволяють спілкування з теперішнім

бухгалтером, професійний бухгалтер-практик повинен розглянути, чи буде прийнятним надання свого висновку.

**Гонорари та інші винагороди.** Ведучи переговори стосовно надання професійних послуг, професійний бухгалтер-практик може призначати за них ту ціну, яку він вважає належною. Власне факт, що один професійний бухгалтер-практик може призначати нижчу ціну на послуги, ніж інший, не є неетичним. Однак, рівень призначеної ціни може викликати загрози недотримання фундаментальних принципів.

**Приклад.** Якщо ціна настільки низька, що ускладнює виконання завдання відповідно до застосованих технічних та професійних стандартів, виникає загроза власного інтересу щодо професійної компетентності та належної обачності. Значущість подібних загроз залежить від таких факторів, як рівень призначених цін та послуг, яких він стосується.

Зважаючи на такі потенційні загрози, для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня слід розглядати і застосовувати належні застережні заходи. Вони можуть включати:

- пояснення клієнтові умов завдання, і, зокрема, основи, на якій розраховуються гонорари за послуги;

- призначення на завдання кваліфікованого персоналу й надання йому достатнього часу.

Для деяких типів завдань, що не є завданнями з надання впевненості широко використовуються умовні гонорари (які залежать від результатів). Однак, за деяких обставин вони можуть створювати загрози недотримання фундаментальних принципів. Вони можуть викликати загрозу власного інтересу стосовно об'єктивності. За деяких обставин професійний бухгалтер-практик може одержати за передання клієнта комісійну винагороду.

**Приклад.** Якщо професійний бухгалтер-практик не надає конкретний вид послуг, він може одержати плату за передання теперішнього клієнта іншому професійному бухгалтерові-практику або іншому експерту. Професійний бухгалтер-практик може також здійснити плату за передання клієнта у випадку, коли, наприклад, клієнтові, який є клієнтом іншого професійного бухгалтера-практика, потрібні спеціалізовані послуги, що не надаються теперішнім бухгалтером. Виплата таких винагород може викликати загрозу власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Професійний бухгалтер-практик може одержати комісійну винагороду від третьої сторони (наприклад, продавця програмного забезпечення) в зв'язку з продажем товарів чи послуг клієнтові. Прийняття таких гонорарів або винагород може викликати загрозу власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності.

Професійний бухгалтер-практик не повинен приймати чи сплачувати такі гонорари або винагороду за рекомендації, якщо він не вжив застережних заходів щодо усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня.

Такими застережними заходами можуть бути:

- розкриття клієнтові умов щодо гонорару іншому професійному бухгалтерові-практику за передачу роботи;

- розкриття клієнтові умов щодо отримання гонорару від іншого професійного бухгалтера-практика за передання роботи;

- отримання попередньої згоди клієнта на отримання комісійних винагород у випадку продажу клієнтові товарів та послуг третьою стороною.

**Рекламування професійних послуг.** Якщо професійний бухгалтер-практик шукає нову роботу шляхом реклами або інших форм маркетингу, це може створювати потенційні загрози недотримання фундаментальних принципів. У випадках, коли послуги, можливості або продукти пропонуються на ринку невідповідно до принципу професійної поведінки, створюється загроза власного інтересу. Професійний бухгалтер-практик не повинен дискредитувати професію, пропонуючи професійні послуги.

Професійний бухгалтер-практик має бути чесним і правдивим та не повинен:

- перебільшувати можливість надання послуг, кваліфікацію або досвід;

— давати зневажливі відгуки про роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

Якщо професійний бухгалтер-практик має сумніви щодо прийнятності запропонованої йому форми реклами або маркетингу, він повинен звернутись за консультацією до відповідного професійного органу.

Клієнти можуть пропонувати професійному бухгалтерові-практику чи його найближчим або близьким родичам **подарунки або інші заохочення**. Такі пропозиції зазвичай створюють загрози недотримання фундаментальних принципів.

**Приклад.** Загрози власного інтересу щодо об'єктивності можуть виникнути у випадку прийняття від клієнта подарунка; загроза тиску щодо об'єктивності може виникнути внаслідок можливого оприлюднення інформації про такі пропозиції. Значущість таких загроз залежить від характеру, вартості подарунка та намірів, з якими здійснюється пропозиція.

Якщо подарунки або заохочення, які розсудлива та поінформована третя сторона, що має всю відповідну інформацію, визнає як вочевидь незначні, професійний бухгалтер-практик доходить висновку, що пропозицію зроблено під час звичайної діяльності без конкретної спроби вплинути на рішення або отримати інформацію. В таких випадках професійний бухгалтер-практик може зробити висновок про відсутність значущої загрози недотримання фундаментальних принципів. Якщо, згідно з оцінкою, загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня через застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен відмовитися від такої пропозиції.

**Зберігання активів клієнта.** Професійний бухгалтер-практик не повинен приймати на зберігання гроші або інші активи клієнта, якщо це не дозволено законом. У випадках, коли це дозволено законом, професійний бухгалтер-практик повинен враховувати всі додаткові юридичні обов'язки, що накладаються на нього при зберіганні подібних активів.

Зберігання активів клієнта створює загрози недотримання фундаментальних принципів. Наприклад, зберігання активів клієнта створює загрози власного інтересу щодо об'єктивності. Для уникнення таких загроз професійний бухгалтер-практик, якому довірено на зберігання гроші (або інші активи), повинен:

- а) зберігати такі активи окремо від своїх власних активів або активів фірми;
- б) використовувати такі активи лише за їх призначенням;
- в) бути готовим в будь-який час звітувати за ці активи, за будь-які отримані від них доходи або дивіденди особі, що має право отримати такий звіт;
- г) дотримуватись вимог всіх відповідних законів та нормативних актів, що стосуються зберігання таких активів та звітування щодо них.

**Об'єктивність — всі послуги.** При наданні будь-яких професійних послуг професійний бухгалтер-практик повинен розглядати можливість загрози і недотримання фундаментального принципу об'єктивності, що виникають внаслідок зацікавленості або стосунків з клієнтом, його директорами, посадовими особами або працівниками. Наприклад, може існувати загроза особистих стосунків щодо об'єктивності внаслідок родинних або тісних особистих чи ділових стосунків. Професійний бухгалтер-практик, який надає послуги з надання впевненості, повинен бути незалежним від клієнта, якому надаються подібні послуги.

Незалежність думки та незалежність поведінки дозволяють професійному бухгалтерові-практику зробити висновок і виглядати як особа, яка робить це без упередження, конфлікту інтересів та без неналежного впливу з боку інших осіб. Професійний бухгалтер-практик повинен оцінювати значущість виявлених загроз, та у випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, розглядати та застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- вихід з групи з виконання завдання; — процедури нагляду;
- припинення фінансових або ділових стосунків, що призводять до виникнення загрози;

— обговорення питання з керівниками фірми найвищих рівнів; — обговорення питання з найвищим управлінським персоналом

**Незалежність — завдання з надання впевненості.** Завдання з надання впевненості спрямовані на підвищення рівня довіри потенційних користувачів до результатів оцінки або вимірювання предмета завдання відповідно до критеріїв.

Міжнародна концептуальна основа для завдань з надання впевненості (надалі — Концептуальна основа), видана Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, описує елементи і цілі завдань з надання впевненості та визначає завдання, на які поширюються положення Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів із завдань з огляду (МСЗО) та Міжнародних стандартів із завдань з надання впевненості (МСЗНВ).

Професійний бухгалтер-практик, виконуючи завдання з надання впевненості (аудит фінансової звітності), робить висновок, метою якого є підвищення рівня довіри потенційних користувачів, окрім відповідальної сторони, до результатів оцінки або вимірювання предмета завдання за допомогою критеріїв. Завдання з надання впевненості можуть бути завданнями з підтвердження або завданнями зі складання безпосереднього висновку. В будь-якому випадку вони стосуються трьох окремих сторін: — професійного бухгалтера-практика; — відповідальної сторони; — визначених/цільових користувачів.

Незалежність вимагає:

**Незалежності думки,** тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

**Незалежності поведінки,** тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання перебувають під загрозою.

Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути чинниками впливу, тому, відповідно, неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідні пом'якшувальні заходи, яких слід вжити. Крім того, характер завдань з надання впевненості може бути різним і тому можуть існувати різні загрози, що вимагають вживання різних застережних заходів.

Отже, концептуальна основа, яка вимагає від фірм та членів груп з надання впевненості визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил, що можуть бути довільними, служить інтересам громадськості.

### 3. Незалежність в аудиторській діяльності

Історія свідчить, що проблема незалежності була актуальною ще на ранніх стадіях розвитку аудиту, який півтора століття тому був новим і дуже перспективним напрямом діяльності професійних бухгалтерів. У ті часи поняття незалежності означало, в першу чергу, свободу від будь-якого впливу менеджерів клієнта. Тільки наприкінці XIX ст. все частіше почали висловлюватися думки щодо необхідності нормативного врегулювання незалежності [1,с.40]. Згодом правила професійної поведінки було зафіксовано в кодексах етики, котрі на сьогоднішній день діють майже у кожній країні, де створені аудиторські організації.

До переліку найбільш вагомих ситуацій та обставин, що впливають на незалежність аудитора, можна віднести такі [2]:

1. Фінансовий взаємозв'язок з клієнтами або їхніми справами.
2. Призначення на посаду в компанії. Аудитор не має права приймати завдання на проведення аудиторської перевірки, якщо він є членом керівного органу чи працівником компанії або був такою особою раніше.

3. Надання інших послуг клієнтам аудиторської перевірки. Аудитор не повинен виконувати жодних управлінських функцій чи приймати якісь управлінські рішення, якщо він надає послуги з проведення незалежної аудиторської перевірки.

4. Особисті та сімейні стосунки. Вважається неприйнятним, якщо аудитор перебуває в сімейних стосунках з посадовими особами підприємства, на якому він проводить перевірку.

5. Гонорари та умовні винагороди.

6. Товари та послуги. Аудитор не повинен приймати товари чи послуги від клієнта, а також надмірні знаки гостинності.

7. Колишні партнери.

8. Реальний або можливий розгляд судової справи. У разі, коли клієнт з тих чи інших причин ініціює судову справу проти аудитора (наприклад, за звинуваченнями у шахрайстві) або висловлює обгрунтовану погрозу це зробити, незалежність аудитора опиняється під загрозою.

9. Тривалі відносини старшого персоналу з клієнтами аудиторських послуг. Якщо керівники і менеджери аудиторської фірми занадто довго працюють з одним клієнтом, виникає загроза втрати незалежності. Щоб уникнути цього, має бути забезпечена регулярна ротація персоналу, а якщо це можливо – залучення іншого аудитора або проведення іншого заходу "професійної безпеки".

Для забезпечення високого рівня незалежності зовнішніх аудиторів можна здійснювати наступні заходи:

- усі нюанси, що стосуються незалежності, повинні бути оцінені і викладені у звіті аудитора. Аудитор має вказати, як він підтримував належний рівень незалежності і протидівав загрозам, що зазвичай виникають у процесі роботи з клієнтом;
- необхідно впровадити модель оцінки загроз і ризиків незалежності;
- треба вирішувати проблеми ротації аудиторів шляхом: 1) повної або часткової заміни штату, який задіяний для проведення аудиту; 2) спільного проведення аудиту двома аудиторськими фірмами;
- можливо доцільно було б зробити внутрішній аудит обов'язковим для всіх компаній.

Можна виділити декілька документів, які регламентують вимоги та порядок дотримання такого важливого етичного принципу аудиторської діяльності, як незалежність:

1) на міжнародному рівні: Кодекс етики професійних бухгалтерів [3], Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» [3] (далі – МСКЯ 1), Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності;

2) на національному рівні: Закон України «Про аудиторську діяльність» [4], інші закони України, в яких наводяться вимоги щодо незалежності аудиторів.

Кодекс професійної етики, підготовлений Міжнародною федерацією бухгалтерів, надання впевненості у виявленні загроз незалежності, в оцінці. В ньому описані:

1) види загроз, в складі яких виділені загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих стосунків та тиску;

2) приклади обставин, що можуть їх створювати,

3) приклади застережних заходів, що можуть їх усунути або зменшити до прийнятного рівня, які поділяються на дві широкі категорії: застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та застережні заходи, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що є частиною системи та процедур клієнта.

Конкретний аналіз впливу на незалежність аудиторів в Кодексі етики наведений стосовно таких ситуацій: фінансові інтереси, позики, тісні ділові стосунки з клієнтами з надання впевненості, сімейні та особисті стосунки, працевлаштування у клієнтів з надання впевненості, нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості, робота посадовою особою або членом Ради директорів клієнтів з надання впевненості, тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з

надання впевненості, надання послуг, які не є наданням впевненості, клієнтам з надання впевненості.

Національні вимоги щодо дотримання незалежності в аудиторській діяльності наведено в Законі України «Про аудиторську діяльність», який не містить значну частину критичних ситуацій, при яких з точки зору Кодексу етики виникає значна загроза незалежності і необхідно застосовувати жорсткі заходи, а саме:

1) в сфері фінансових інтересів – це ситуації, коли прямий чи суттєвий опосередкований інтерес мають найближчі родичі члена групи з надання впевненості, коли інші партнери, включаючи партнерів, які не виконують завдання з надання впевненості, чи їхні найближчі родичі, в офісі, в якому працює партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою, мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у такому клієнті аудиту (крім інтересів найближчих родичів, отриманих внаслідок прав, обумовлених роботою, наприклад, пенсії чи опціонів на акції)

2) в сфері позик – це ситуація, коли позики, надані фірмі чи членам групи з надання впевненості клієнтом з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, є суттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості або для клієнта з надання впевненості (п. 290.130 Кодексу);

3) в сфері «нешодавня робота у клієнта з надання впевненості» – це ситуація, коли член групи з надання впевненості протягом періоду, охопленого звітом про надання впевненості, працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмета завдання з надання впевненості (п. 290.147 Кодексу);

4) в сфері «Робота посадовою особою або членом Ради директорів клієнтів з надання впевненості» – це ситуація, коли партнер чи працівник мережевої фірми працювали посадовою особою або членом Ради директорів клієнта з аудиту фінансових звітів (п. 290.149 Кодексу);

5) в сфері «Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості» – вимоги щодо необхідності ротатії партнерів із завдання особливо при аудиті фінансових звітів (пп. 290.154 – 290.156 Кодексу);

б) ситуації, пов'язані з одночасним наданням клієнту з надання впевненості (особливо при здійсненні аудиту фінансових звітів) інших послуг (пп. 290.158 – 290.214 Кодексу) [3].

По-друге, навіть в тих положеннях Закону України «Про аудиторську діяльність» та Кодексу етики, які начебто є схожими, є багато невідповідностей та суперечностей, які можна узагальнити таким чином:

1. В Законі України «Про аудиторську діяльність» мова йде лише про незалежність аудитора, а не про незалежність аудиторської фірми, хоча в Кодексі етики є декілька положень (в сфері фінансових інтересів та позик, які в принципі з певною мірою умовності можна прирівняти до «особистих майнових інтересів»), які стосуються загроз незалежності для фірми, а не для конкретного працівника.

2. Обмеження для дотримання незалежності згадуються без ув'язки з видом послуг, яка надається аудитором, хоча в Кодексі етики вимоги деталізуються в залежності від того, чи здійснюється аудит фінансової звітності суб'єктів, які зареєстровані на біржі, або аудит фінансової звітності інших суб'єктів, або інші завдання з надання впевненості, або інші послуги.

3. У вітчизняному законодавстві не наводяться вимоги щодо запровадження застережних заходів, які є більш «м'якими» у порівнянні із заборонаю проводити аудит, відмовою від завдання або усуненням партнера від виконання завдання.

4. В Законі України «Про аудиторську діяльність» використовуються терміни, які не узгоджені із Кодексом етики, до того ж вони не мають чітких пояснень в самому законі, наприклад, «особисті майнові інтереси», «прямі родинні стосунки».

5. Застережні заходи в Законі України «Про аудиторську діяльність» обмежуються лише заборонаю конкретному аудитору проводити перевірку, але мова не йде про необхідність відмови фірми від виконання конкретного завдання.



6. Деякі обмеження, встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність», які нагадують обмеження Кодексу етики, при детальному аналізі виявляються такими, що суперечать їм. Наприклад, законодавством заборонено проведення аудиту у випадку, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора (п.«б», ст. 20).

#### **4. Відповідальність аудитора за якість перевірки фінансової звітності**

Міжнародними стандартами аудиту встановлено, що аудитор несе відповідальність перед замовником за свій висновок про фінансову звітність суб'єкта господарювання, за його формування і за висловлену думку про фінансові звіти.

Відповідальність за підготовку і надання фінансових звітів покладається на посадових осіб суб'єкта господарювання. Аудитор не несе (і не може нести) відповідальності за запобігання шахрайству або помилкам, достовірність і повноту звітності. За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову відповідальність, визначену договором згідно з чинним законодавством. У цивільному праві провина поділяється на провину внаслідок умислу, а також із необережності [5, с.168].

Для виникнення професійної відповідальності аудитора перед клієнтом потрібні такі умови:

- невиконання або неналежне виконання аудитором своїх обов'язків;
- наявність збитків у клієнта.

При цьому основними причинами помилкового аудиторського висновку можуть бути:

- помилка через недостатню кваліфікацію аудитора;
- неповне охоплення перевірених об'єктів, що не дозволило зробити об'єктивні висновки;
- надання клієнтом недостовірної інформації;
- змова клієнта і аудитора, що вплинуло на низький рівень аудиторського висновку тощо.

Аудиторська фірма може нести відповідальність перед третіми особами, якщо позивач поніс збитки внаслідок того, що він звівся на введену в оману фінансову звітність.

Видатний американський учений і практик Роберт Монтгомері в книзі в розділі 18 «Відповідальність аудитора під час виконання інших замовлень» пише: клієнт може попросити аудитора висловити думку відносно найбільш відповідних прийомів ведення бухгалтерського обліку. Затребуваною стороною може бути, наприклад, банкір, який займається інвестиціями, котрий створив новий тип фінансового продукту і хоче включити думку аудитора у свої рекламні матеріали, або банкір, що представляє клієнта другого аудитора, якщо цей клієнт передбачає здійснити яку-небудь конкретну господарську операцію; або ж клієнт другого аудитора («постійного аудитора»), якщо цьому клієнтові хочеться з'ясувати ще якусь думку про передбачену або здійснену ділову операцію. У запрошуваній стороні можуть бути «найкращі наміри», коли вона буде звертатися за допомогою до іншого аудитора, крім свого власного [3, с. 502].

Моральна відповідальність аудитора передбачає обов'язок діяти в інтересах його клієнтів, працівників та інших зацікавлених третіх осіб відповідно до стандартів упевненості і аудиту.

За загальним законодавством аудитор може бути визнаний винним тільки в разі, коли позивач може доказати таке:

- факт нанесення шкоди і наявність збитків;
- наявність договірних відносин;
- факт існування невірної інформації у фінансових звітах або невірних рекомендацій аудитора;

— обґрунтування своїх дій цими неправдивими звітами і рекомендаціями;

- факт того, що звіти і рекомендації послужили безпосередньою причиною збитків;
- факти, які свідчать про халатність аудитора, його громадянських правопорушень тощо.

Для визнання недбалості аудитора використовуються такі вимоги:

- повинна бути юридична відповідальність перед позивачем;
- повинно бути порушення цієї відповідальності (таке, як відступлення від МСА);

- повинен бути знайдений доказ того, що була заподіяна шкода;
- повинен бути розумний зв'язок між недотриманням обов'язку і подальшою шкодою.

Аудитора можуть притягнути до відповідальності лише за серйозну халатність і шахрайство [3, с. 24–25].

Відповідальність аудитора за дотримання нормативно-правових актів під час проведення перевірки фінансових звітів установлюється МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів під час аудиту фінансових звітів».

Відповідальність аудитора за неправильний аудиторський висновок і неналежне виконання своїх зобов'язань визначена Законом України «Про аудиторську діяльність».

Однак відповідальність аудитора недостатньо визначена в законодавстві, унаслідок чого аудитори не приділяють належну увагу аудиторському ризику, відповідальності перед клієнтом.

В Україні в даний час є випадки пред'явлення до аудиторів (аудиторських фірм) скарг, претензій з боку клієнтів, рішень правоохоронних органів (судів, прокуратури) про відшкодування збитків. Сума збитків в окремих випадках може значно перевищувати розміри оплати відповідно до договору за надані послуги.

Практика вимагає, щоб аудиторська діяльність була застрахована, що вимагається Законом України «Про аудиторську діяльність» для тих аудиторів, які проводять обов'язковий аудит.

Проблемами сучасного аудиту є розроблення і впровадження економічного механізму регулювання аудиту, який включає значні штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, розвитку цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. Однак немає достатнього законодавчого механізму і досвіду сучасного розгляду позовів щодо аудиторських збитків, страхові фірми не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності.

У разі недотримання затверджених МСА неможливо обійтися без застосування адміністративних санкцій аж до позбавлення сертифіката і свідоцтва на право аудиторської діяльності і без розробки методики оспорювання в суді процедури позбавлення сертифіката чи свідоцтва.

У ряді держав-членів ЄС повноваження затверджувати аудиторів належить Міністерству або іншому державному органу, наприклад Торговій палаті. Сума збитків, які доводиться погашати аудитору, обмежується законодавством або контрактом. Відмінності також існують щодо можливостей суду обмежувати суму збитків на випадок судового розгляду.

Вивчення систем цивільної відповідальності обов'язкових аудиторів у 15 державах-членах з метою оцінки, в яких із цих країн існують умови, що перешкоджають функціонуванню єдиного ринку надання послуг із обов'язкового аудиту, показало кому дозволено проведення обов'язкового аудиту в країнах. Діяльність обов'язкових аудиторів регулюється в країнах ЄС господарським законодавством (як правило, законом про товариства) або спеціальним законодавством про аудит. Зокрема у Данії, Ірландії, Люксембурзі, Нідерландах та Великобританії відповідальність обов'язкових аудиторів не підпадає під дію жодного спеціального законодавства.

У цих країнах до них застосовується загальне цивільне законодавство. У разі прояву професійної недбалості, обов'язкові аудиторі несуть відповідальність за цивільним кодексом. У інших дев'яти країнах (Австрія, Бельгія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Греція, Португалія, Іспанія, Швеція) загальні правила цивільного законодавства доповнені спеціальними вимогами щодо обов'язкових аудиторів. В Італії відповідальність аудиторів базується лише на спеціальному законодавстві щодо обов'язкового аудиту.

Фактично в усіх країнах, за винятком Фінляндії та Франції, відповідальність аудитора перед підприємством, фінансова звітність якого підлягала аудиту, базується на контракті, укладеному між аудитором та підприємством. У Франції, виходячи з ролі, яку виконує обов'язковий аудитор у суспільстві, така відповідальність визначена законодавством і регулюванням, а не контрактом. У Фінляндії аудитор в основному несе відповідальність за Актом про аудит.

У 14 країнах дозволено здійснювати аудит у формі товариства з обмеженою відповідальністю, що дозволяє партнерам, які не брали участі в аудиті, не нести відповідальності за цивільним законодавством. Проте є винятки з цього правила. В Австрії офіційний представник аудиторської фірми є відповідальним, навіть якщо він особисто не брав участі в аудиті. В Іспанії

партнери, які не підписували аудиторський висновок, також несуть відповідальність. Тільки в Ірландії всі партнери несуть відповідальність спільно.

Отже, коло відповідальних за обов'язковий аудит відповідно до законодавства відрізняється. Як правило, відповідальність несе аудитор-підприємець або фірма, яка здійснювала обов'язковий аудит (табл. 1). В останньому випадку в першу чергу відповідає аудитор, який підписав висновок.

Таблиця 1

Суб'єкт відповідальності за обов'язковий аудит

Країна	Аудитор-підприємець/аудиторська фірма	Аудитор, який підписав висновок	Інші представники аудиторської фірми
Австрія	Так	Так	Так
Бельгія	Так	Так	Так
Данія	Так	Так	Ні
Фінляндія	Так	Так	Так
Франція	Так	Так	Ні
Німеччина	Так	Так	Так
Греція	Так	Так	Ні
Ірландія	Так	Так	Так
Італія	Так	Так	Так/Ні
Люксембург	Так	Так	Ні
Нідерланди	Так	-	Так
Португалія	Так	Так	Так
Іспанія	Так	Так	Ні
Швеція	Так	Так	Ні
Великобританія	Так	Так	Ні

Незважаючи на відмінності в законодавстві, у всіх країнах передбачена відповідальність перед замовником та перед третіми сторонами, хоча й в обмежених випадках (табл. 2). Крім того, треті сторони повинні довести, що постраждали безпосередньо внаслідок дій аудитора, який припустився помилки або недбало виконав свої обов'язки.

Таблиця 2

Сторони, перед якими несе відповідальність обов'язковий аудитор

Країна	Аудитор несе відповідальність	
	Перед замовником	Перед третіми сторонами
Австрія	Так	Так, в обмежених випадках
Бельгія	Так	Так
Данія	Так	Так
Фінляндія	Так	Так
Франція	Так	Так
Німеччина	Так	Так, в обмежених випадках
Греція	Так	Так
Ірландія	Так	Так, в обмежених випадках
Італія	Так	Так, в обмежених випадках
Люксембург	Так	Так, в обмежених випадках
Нідерланди	Так	Так, в обмежених випадках
Португалія	Так	Так, в обмежених випадках
Іспанія	Так	Так, в обмежених випадках
Швеція	Так	Так, в обмежених випадках
Великобританія	Так	Так, в обмежених випадках

Законодавство не містить єдиних вимог щодо відповідальності аудиторів. Під третіми сторонами розуміють акціонерів підприємства, фінансова звітність якого підлягала аудиту, а також кредиторів, дебіторів та інших. У більшості з країн відповідальність передбачена перед акціонерами (Бельгія, Данія, Фінляндія, Франція, Греція, Італія, Люксембург, Португалія, Швеція). В Австрії, Німеччині, Ірландії, Іспанії, Великобританії така відповідальність зумовлена обмеженими обставинами. Характер відповідальності також дуже відрізняється.

У разі спільного аудиту в ряді країн відповідальність між аудиторами, які проводили такий аудит, за певних обставин може бути розподілена відповідно до їх фактичної участі в такому аудиті (Данія, Франція, Ірландія, Швеція). Якщо проводився аудит консолідованої фінансової звітності, аудитор материнського товариства не несе відповідальності за аудит дочірніх підприємств, якщо він розподілив відповідальність у звіті аудитора щодо достовірності консолідованої фінансової звітності (Бельгія, Франція та інші країни) або перевірів, що аудитор дочірнього підприємства проводив аудит за такими принципами, які прийняті в країні (Австрія) або в ЄС (Німеччина). У деяких країнах (Данія, Фінляндія, Швеція) щонайменш один із обов'язкових аудиторів материнського товариства повинен також бути аудитором дочірнього підприємства. Таким чином, цей аудитор несе відповідальність за неякісний аудит дочірнього підприємства.

У таких країнах, як Бельгія, Франція, Ірландія, Італія, Люксембург, Нідерланди, Португалія, Іспанія, Великобританія, материнське товариство та дочірнє підприємство можуть мати різних аудиторів. Обов'язковий аудитор материнського товариства не повинен проводити аудит дочірнього підприємства, проте він зобов'язаний перевірити роботу, яку виконав аудитор дочірнього підприємства

У постсоціалістичних країнах відповідальність аудиторів зводиться до наступного (табл. 3).

Таблиця 3

## Відповідальність аудитора у постсоціалістичних країнах

Країна	Нормативний акт
1	2
Латвія	Ст. 41 Закону Латвії "Про сертифікацію аудиторів" передбачає, що сертифікований аудитор чи аудиторська компанія несуть відповідальність за зобов'язанням, що були ними взяті на себе в договорі на аудит. Тому аудитор несе відповідальність за збитки, нанесені третім сторонам - користувачам звітності (при чому відповідають всі аудиторі, що підписали висновок). Термін позовної давності позову - 3 роки
Україна	Ст. 25 "Закону України про аудиторську діяльність" передбачено, що аудитор несе відповідальність за неналежне виконання своїх зобов'язань, визначених у договорі на аудит. Розмір майнової відповідальності не може перевищувати й фактично нанесених збитків
Білорусія	Ст.12 Закону "Про аудиторську діяльність" аналогічна російському закону, тільки немає прямого згадування про кримінальну відповідальність, а є фраза "можливість застосування до аудиторів і аудиторських організацій інших мір відповідальності відповідно до законодавства"
Казахстан	Ст. 19 Закону "Про аудиторську діяльність" передбачає, що за порушення законодавства про аудиторську діяльність, а також умов договору аудиторі й аудиторські організації несуть відповідальність - згідно із законодавством Республіки Казахстан

**Питання для самоконтролю:**

1. Перерахуйте основні особливості професії аудитора.
2. У чому полягає суть вимоги конфіденційності?
3. У чому полягає суть вимоги незалежності?
4. Розкрийте суть вимоги об'єктивності та компетентності.
5. У чому полягає суть вимоги конфіденційності?
6. Які існують види незалежності аудиторів. Наведіть приклади.
7. Класифікація загроз. Наведіть приклади обставин, які можуть створювати загрози та вкажіть застережні заходи.

**Рекомендована література:** [1, 5, 12, 14, 15, 17, 20, 28].

**Тема 8: «Етика для штатних професійних бухгалтерів».****План.**

1. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів
2. Незалежність у внутрішньому аудиті
3. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці

**Мета заняття:** розглянути та засвоїти вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів.

**Ключові терміни та поняття:** етична відповідальність, Кодекс професійної етики, загрози для штатних професійних бухгалтерів.

**1. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів**

Інвестори, кредитори, працедавці та інші сектори ділової спільноти, уряди та громадськість загалом можуть покладатися на штатних професійних бухгалтерів. Штатні професійні бухгалтери несуть одноосібно, або разом з іншими особами відповідальність за підготовку та подання фінансової та іншої інформації, на яку покладаються як організації, які їх винаймають, так і треті сторони. Вони можуть також нести відповідальність за забезпечення ефективного управління фінансами та за надання компетентних порад з широкого кола ділових питань.

Штатний професійний бухгалтер може бути найманим працівником, що отримує заробітну платню, партнером, директором (виконавчим чи ні), керівником-власником, волонтером або іншим робітником, який працює на одну чи більше організацій. **Юридична форма не впливає на етичну відповідальність, покладену на штатного професійного бухгалтера.**

Кодекс професійної етики не переслідує мету завадити штатному професійному бухгалтерові нести цю відповідальність, а лише розглядає обставини, за яких можуть створюватись конфлікти з його абсолютним обов'язком дотримуватись фундаментальних принципів.

Штатний професійний бухгалтер часто обіймає високу посаду в організації. Чим вищою є його посада, тим більші його можливості впливати на події, практику та ставлення. Саме тому від штатного професійного бухгалтера очікується, що він буде сприяти розвитку в організації, яка винаймає його, культури, що базується на етиці та наголошує важливість, яку керівництво організації приділяє етичній поведінці.

Існує широке коло обставин, що можуть становити загрозу дотриманню фундаментальних принципів, які групуються аналогічно до загроз аудиторів і всіх професійних бухгалтерів, більшість з яких належать до таких категорій:

- 1) загроза власного інтересу;
- 2) загроза власної оцінки;

- 3) загроза захисту;
- 4) загроза особистих стосунків;
- 5) загроза тиску (рис. 1).

<b>Загрози</b>	
<b>Власного інтересу</b>	спричинена фінансовими або іншими зацікавленостями бухгалтера або інтересами його близьких родичів
<b>Власної оцінки</b>	у випадках, коли бухгалтер повинен переглянути своє попереднє судження
<b>Захисту</b>	коли бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність
<b>Особистих стосунків</b>	коли внаслідок тісних ділових стосунків бухгалтер занадто переймається інтересами інших
<b>Тиску</b>	коли бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз

Рис. 1. Приклади обставин, що можуть створювати загрози для штатних професійних бухгалтерів

Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу для штатного професійного бухгалтера, включають:

- фінансовий інтерес, кредити або гарантії;
- наявність програм заохочення та компенсацій;
- неналежне використання корпоративних активів в особистих цілях;
- страх втрати роботи;
- комерційний тиск ззовні організації-роботодавця.

**Приклади обставин, що можуть створювати загрозу тиску** для штатного професійного бухгалтера, включають:

— загрозу звільнення або заміни штатного професійного бухгалтера або його близького або найближчого родича внаслідок розбіжності думок щодо застосування принципів або способу подання фінансової інформації;

— намагання домінуючої особи вплинути на процес прийняття рішень, стосовно укладання контрактів або застосування облікових принципів.

**Приклади обставин, що можуть створювати загрозу особистих стосунків** для штатного професійного бухгалтера, включають:

— штатний професійний бухгалтер дотримується положень, що дозволяють впливати на фінансову або не фінансову звітність чи на ділові рішення, а його близький або найближчий родич дотримується положень, що дозволяють отримувати переваги від подібного впливу;

— довготривалі ділові стосунки впливають на прийняття ділових рішень;

— отримання подарунків або преференцій, крім випадків, коли їх цінність вочевидь незначна.

Класифікація застережних заходів, які можуть усунути або зменшити до прийняттого рівня загрози, з якими стикається штатний професійний бухгалтер, також стандартна - 2 категорії:

- 1) застережні заходи, створені професією та законодавчими нормативними актами;
- 2) застережні заходи робочого середовища (рис. 2).



Рис. 2. Застережні заходи, що розроблені в робочому середовищі професійними і регуляторними органами

**Застережні заходи робочого середовища** включають:

- системи корпоративного нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;
- програми ділової поведінки та дотримання етики організації-роботодавця;
- процедури найму організації-роботодавця, в яких наголос робиться на важливості найму висококваліфікованого компетентного персоналу;
- міцний внутрішній контроль;
- відповідні дисциплінарні процеси;
- керівництво, яке наголошує важливість етичної поведінки та сподівання, що персонал буде діяти етично;
- консультування з іншим професійним бухгалтером;
- політика та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи персоналу;
- своєчасне ознайомлення всього персоналу з політикою та процедурами організації-роботодавця та з будь-якими змінами в них, а також відповідне навчання та підготовка з такої політики та процедур;
- політика та процедури, що надають можливість працівникам та заохочують їх обговорювати з старшим управлінським персоналом будь-які питання етики, що їх турбують, без остраху покарання.

За обставин, коли штатний професійний бухгалтер вважає, що в організації-роботодавця надалі трапляються випадки неетичної поведінки або вчинків інших осіб, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути необхідність звернення за юридичною консультацією.

В крайніх випадках, коли всі застережні заходи було вичерпано, а зменшити загрозу до прийняттого рівня неможливо, штатний професійний бухгалтер може прийняти рішення щодо свого звільнення з організації-роботодавця.

В Кодексі етики щодо штатних бухгалтерів наводяться ряд ситуацій, які впливають на дотримання принципів: отримані заохочення, фінансовий інтерес, конфлікти на фірмі і т.д.

**Потенційні конфлікти.** Штатний професійний бухгалтер має професійний обов'язок дотримуватись фундаментальних принципів. Однак можуть траплятися випадки, коли виникає конфлікт між його відповідальністю перед організацією-роботодавцем та професійним обов'язком дотримання фундаментальних принципів.

Зазвичай штатний професійний бухгалтер повинен підтримувати законні та етичні цілі, встановлені його роботодавцем, а також правила і процедури, розроблені на підтримку таких цілей. Але, в разі загрози дотриманню фундаментальних принципів штатний професійний бухгалтер повинен розглянути свої дії у відповідь на обставини, що виникли. Внаслідок дотримання своїх обов'язків перед організацією-роботодавцем штатний професійний бухгалтер може опинитись під тиском щодо дій або поведінки, які можуть безпосередньо або опосередковано ставити під загрозу дотримання ним фундаментальних принципів. Такий тиск може бути явним або прихованим, його може здійснювати безпосередній керівник, менеджер, директор або інша особа організації-роботодавця.

Штатний професійний бухгалтер може опинитись під тиском, спрямованим на:

- порушення ним законодавчих або нормативних актів;
- порушення ним технічних або професійних стандартів;
- підтримку стратегії керівництва на отримання неетичних або незаконних доходів;
- подання неправдивої або навмисно оманливої інформації (включно з введенням в оману внаслідок мовчання) іншим особам (аудиторам організації-роботодавця або регуляторним органам);
- подання або асоціювання з фінансовою чи нефінансовою звітністю, яка суттєво викривляє факти, включаючи звітність, яка стосується, фінансових звітів; дотримання податкових вимог; дотримання законодавства; звітів, обов'язкових для надання органам, що регулюють обіг цінних паперів.

Значущість загроз, які виникають внаслідок такого тиску, слід оцінити та застосувати, крім випадків, коли загрози є явно незначними, застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийняттого рівня.

Такими застережними заходами можуть бути:

- отримання консультації, в разі доречності, всередині організації-роботодавця, у незалежного професійного консультанта або у відповідній професійній організації;
- можливість процесу офіційного вирішення конфліктів в організації-роботодавцеві;
- отримання юридичної консультації.

Штатний професійний бухгалтер часто обіймається *підготовкою та поданням інформації*, яка може або оприлюднюватися, або використовуватися іншими особами як в організації-роботодавцеві, так і поза нею. Така інформація може включати фінансову або управлінську інформацію, наприклад, прогнози та бюджети, фінансові звіти, матеріали для обговорення та аналізу управлінським персоналом, листи-пояснення управлінського персоналу, що надаються аудиторам в процесі аудиту фінансових звітів.

Штатний професійний бухгалтер готує та подає таку інформацію справедливо та чесно відповідно до діючих професійних стандартів для того, щоб вона була зрозумілою за змістом. Він несе відповідальність за підготовку або затвердження фінансових звітів загального призначення організації-роботодавця, повинен забезпечити подання цих фінансових звітів відповідно до застосованих стандартів фінансової звітності.

Штатний професійний бухгалтер повинен зберігати інформацію, за яку він несе відповідальність, у спосіб, який забезпечує:

- а) чіткий опис дійсного характеру ділових операцій, активів чи зобов'язань;
- б) вірну та своєчасну класифікацію та записів відображення інформації;
- в) подає факти точно та в повному обсязі в усіх суттєвих аспектах

Загрози дотриманню фундаментальних принципів, наприклад, загрози щодо об'єктивності або належної ретельності, що створюються власним інтересом чи тиском, можуть виникати, якщо штатний професійний бухгалтер опиняється під тиском надання оманливої інформації підтвердження оманливої інформації, наданої іншими особами



Якщо немає можливості зменшити загрозу до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер повинен відмовитись від надання інформації, яку він вважає оманливою. Якщо штатному професійному бухгалтерові відомо, що надання оманливої інформації продовжується, або вона є важливою, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути питання інформування відповідних органів. Штатний професійний бухгалтер може звернутись за юридичною консультацією або звільнитися.

**Достатня компетентність.** Фундаментальний принцип професійної компетентності та належної ретельності вимагає від штатного бухгалтера братися тільки за такі завдання, для виконання яких він як штатний професійний бухгалтер має, або може отримати, достатню професійну підготовку або досвід. Штатний професійний бухгалтер не повинен навмисно вводити в оману роботодавця щодо свого рівня знань або наявного досвіду, а також відмовлятися від отримання консультації та допомоги експерта, коли це необхідно.

До обставин, які ставлять під загрозу можливість штатного професійного бухгалтера виконувати свої обов'язки з відповідною мірою професійної компетентності та належної ретельності, належать:

- недостатність часу для відповідного виконання або здійснення своїх обов'язків;
- недостатня, обмежена чи іншим чином неадекватна інформація, що не дає можливості належно виконувати свої обов'язки;
- недостатній досвід, підготовка та освіта;
- неадекватні для виконання обов'язків ресурси. Значущість цих загроз залежить від таких факторів, як міра, якою штатний професійний бухгалтер співпрацює з іншими особами, відносно старшинство в організації та рівень наявного нагляду та контролю за роботою. Значущість загроз, що виникають внаслідок такого тиску, слід піддавати оцінці і застосувати застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийняттого рівня, окрім випадків, коли загрози є явно незначними.

До таких застережних заходів належать:

- отримання додаткових консультацій чи підготовки;
- забезпечення достатнього часу для виконання відповідних обов'язків;
- отримання допомоги від осіб, що мають необхідні знання та досвід;
- консультування, якщо це необхідно, з керівним персоналом організації-роботодавця, незалежними експертами або відповідною професійною організацією.

Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер розглядає можливість відмови від виконання конкретних обов'язків. Якщо штатний професійний бухгалтер визначає, що відмова необхідна, він повинен чітко та ясно вказати причини такого вчинку.

**Фінансові інтереси.** Штатний професійний бухгалтер може мати власні фінансові інтереси або знати про фінансові інтереси близьких або найближчих родичів, що в деяких випадках може викликати загрози дотримання фундаментальних принципів. Наприклад, за наявності мотиву та можливості маніпулювання конфіденційною інформацією щодо цін задля отримання фінансових вигод може створюватись загроза власного інтересу щодо об'єктивності та конфіденційності.

**Приклад** обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу, можуть бути такі ситуації (хоча це й невичерпний перелік), коли штатний професійний бухгалтер або його близький, або найближчий родич:

- має прямий або опосередкований фінансовий інтерес в організації-роботодавцеві, на ціну якого безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- може отримувати премії залежно від прибутку, а на розмір такої премії безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- володіє, прямо або опосередковано, опціонами на акції в організації-роботодавцеві, на ціну яких безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- володіє, прямо або опосередковано, опціонами на акції, що підлягають або невдовзі надаватимуть право обміну;

— може мати право на опціони на акції в організації-роботодавцеві або на премії, розмір яких визначається залежно від результатів діяльності і досягнення визначених цілей.

Очевидно, що суттєва або вагома частка власності в організації в кожному випадку буде різною залежно від особистих обставин конкретної особи. Якщо загрози є більш ніж явно незначними, слід розглянути застережні заходи та застосувати їх для усунення загроз або зменшення цих загроз до прийняттого рівня. До числа таких застережних заходів можуть входити:

— політика та процедури визначення рівня та форми винагороди старшого управлінського персоналу комітетом, що є незалежним від управлінського персоналу;

— розкриття всіх відповідних інтересів та будь-яких планів продажу відповідних акцій найвищому управлінському персоналу організації-роботодавця відповідно до внутрішньої політики;

— отримання консультацій керівництва організації-роботодавця, в разі доречності;

— отримання консультацій у найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця або відповідних професійних організацій;

— процедури внутрішнього та зовнішнього аудиту;

— ознайомлення з сучасним станом етичних вимог, законодавчих обмежень та інших нормативних актів щодо потенційних конфіденційних операцій.

Штатний професійний бухгалтер не повинен маніпулювати інформацією та використовувати конфіденційну інформацію задля особистої вигоди.

**Отримання заохочень.** Штатному професійному бухгалтеру чи його найближчому, чи близькому родичеві можуть пропонувати заохочення. Таке заохочення може набирати різні форми, включаючи подарунки, запрошення, надання переваги та неприйнятні посилення на дружбу або лояльність.

Пропозиції заохочень можуть створювати загрози дотримання фундаментальних принципів. Ситуації, коли штатному професійному бухгалтеру чи його найближчому, чи близькому родичеві роблять подібні пропозиції, слід уважно розглядати. Загрози власного інтересу щодо об'єктивності або конфіденційності створюються, якщо заохочення робляться з метою невідповідним чином вплинути на дії або рішення, підштовхнути до порушення законів або до нечесної поведінки чи отримання конфіденційної інформації. Загрози тиску щодо об'єктивності або конфіденційності створюються у разі, якщо заохочення приймається, а потім починаються загрози щодо оприлюднення інформації про заохочення для погіршення репутації штатного професійного бухгалтера чи його найближчого, чи близького родича.

Значущість подібних загроз залежить від характеру, ціни та намірів, що стоять за подібними заохоченнями. Якщо обізнана та поінформована третя сторона, що має всю відповідну інформацію, буде вважати заохочення незначущим та не націленим на формування неетичної поведінки, штатний професійний бухгалтер може дійти висновку, що заохочення робиться в ході звичайної діяльності та не становить значної загрози дотриманню фундаментальних принципів.

Штатний професійний бухгалтер повинен оцінювати ризики, що асоціюються з подібними пропозиціями та приймати рішення щодо необхідності таких дій:

1) негайного інформування управлінського персоналу, або найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця щодо отримання подібних заохочень;

2) інформування третіх сторін щодо пропозиції, наприклад, професійної організації чи роботодавця особи, яка зробила пропозицію; штатному професійному бухгалтерові слід розглянути необхідність отримання юридичної консультації перед таким кроком;

3) інформування найближчих чи близьких родичів щодо відповідних загроз та застережних заходів, якщо вони потенційно можуть опинитися в ситуації, що може створити пропозиції заохочення внаслідок, наприклад, їх службового становища;

4) інформування управлінського персоналу, або найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця, якщо найближчі або близькі родичі працюють у конкурентів або потенційних постачальників такої організації.

**Пропонування заохочень.** Штатний професійний бухгалтер може опинитись в ситуації, коли від нього очікується пропонування заохочень або він перебуває під тиском пропонування

заохочень задля впливу на судження іншої особи чи організації, на процес прийняття рішення або отримання конфіденційної інформації. Такий тиск може походити з самої організації-роботодавця, наприклад, від колеги або керівника. Він може походити й від зовнішньої особи чи організації, які пропонують дії чи ділові рішення, що нададуть переваги організації-роботодавцеві, таким чином невідповідно впливаючи на штатного професійного бухгалтера. Штатний професійний бухгалтер не повинен пропонувати заохочення задля протизаконного впливу на професійне судження третьої сторони.

Якщо тиск щодо неетичного пропонування заохочення походить від самої організації-роботодавця, штатний професійний бухгалтер повинен дотримуватись принципів та настанов щодо вирішення етичних конфліктів.

## 2. Незалежність у внутрішньому аудиті

Кодексом стосовно внутрішніх аудиторів передбачено, що вони забезпечують упевненість у наявності надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їх роботодавця. Функції внутрішнього аудиту, серед інших, передбачають оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Як свідчить міжнародна практика, робота аудитора повинна відповідати двом групам нормативних документів: законодавчим актам держави про аудиторську діяльність і спеціальним аудиторським стандартам.

Дотримання загальнолюдських і фундаментальних принципів етики аудитора (чесність, об'єктивність і незалежність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка) – неодмінний обов'язок кожного внутрішнього аудитора та керівника аудиторської служби. Основні принципи професійної етики внутрішніх аудиторів наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Основні принципи професійної етики внутрішніх аудиторів

Незалежність суджень	Об'єктивність висновків	Конфіденційність
Чесність і відповідальність	Почуття обов'язку перед суспільством	Відкритість щодо власника, керівництва суб'єкта господарювання
Доброзичливе ставлення до власника, керівництва суб'єкта господарювання	Компетентність та високий професіоналізм	Організованість і сумлінність

Важливою умовою об'єктивності та неупередженості аудитора є його незалежність. Об'єктивність – незалежна позиція, яку повинні займати внутрішні аудитори при здійсненні відповідних перевірок. Під незалежністю розуміємо можливість здійснювати об'єктивний і незалежний аудит, оцінювати отримані результати і складати неупереджений аудиторський висновок. Одна з **незаперечних вимог до внутрішніх аудиторів – не бути пов'язаними з тими видами діяльності, які вони перевіряють.**

На західних підприємствах існує два основних підходи до функціональних пріоритетів служби внутрішнього аудиту [1, с.122]:

1. Внутрішній аудит спрямовується на створення та підтримку надійної і ефективної системи внутрішнього контролю підприємства, на виявлення та зменшення різного роду ризиків для діяльності та майна підприємства. У цьому випадку службу внутрішнього аудиту очолює, як правило, директор, що звітує перед президентом або правлінням підприємства та аудиторським комітетом. При такому підході внутрішній аудит є організаційно незалежним від функціонального керівництва підприємства.

2. Внутрішній аудит спрямовується на перевірку фінансової звітності, бухгалтерських процедур і збереженості активів підприємства. При такому стані речей відділ внутрішнього аудиту є підрозділом фінансового відділу, а менеджер з внутрішнього аудиту є підлеглим фінансового директора. Аудит формально залежить від високопоставленого функціонального керівника підприємства, який відповідає за стан внутрішнього контролю.

Відповідно, у першому випадку внутрішній аудит є "очима та вухами" вищого керівництва підприємства, а в другому - "очима та вухами" фінансового керівництва підприємства.

У великих компаніях трапляється проміжний варіант: менеджер з внутрішнього аудиту може підпорядковуватися як директорові з внутрішньому аудиту, так і фінансовому директорові підприємства або її підрозділу. Варто зазначити, що в такому випадку загальну відповідальність за стан внутрішнього контролю на підприємстві несе, як правило, фінансовий директор.

Створення служби внутрішнього аудиту та вдале інтегрування її в корпоративну структуру, безсумнівно, є перевагою, що повинна бути використана для глибокого проникнення аудиту в усі сфери діяльності підприємства.

**Приклад.** У вітчизняній практиці підпорядкованість керівника служби внутрішнього аудиту генеральному директорові підприємства не дає йому можливостей для реалізації основних принципів аудиту незалежності та об'єктивності. Саме через це однією з центральних ідей закону Сорбейнс-Окслі в США та загальної світової реформи внутрішнього аудиту і корпоративного управління є ідея підпорядкування служби внутрішнього аудиту не менеджменту, а комітету з аудиту ради директорів [2].

Щоб мати належний статус, служба внутрішнього аудиту повинна підкорятися наглядовій раді (раді директорів) підприємства через комітет з аудиту згідно з Законом України № 514-VI від 17.09.2008 р. "Про акціонерні товариства". Крім того, внутрішні аудитори мають відчувати постійну підтримку з боку цих органів (як з боку наглядової ради, так і комітету з аудиту), щоб мати можливість забезпечити співробітництво з об'єктами аудиторських перевірок (рис.3.).



Рис.3. Підпорядкування служби внутрішнього аудиту

Підпорядкування внутрішнього аудиту наглядовій раді має сенс в тому випадку, якщо:

- наглядова рада є самостійним органом, а не номінальним провідником ідей і пропозицій виконавчого керівництва підприємства;

- до складу ради входять незалежні члени;

- члени наглядової ради усвідомлюють роль і значення внутрішнього аудиту на підприємстві.

Варто враховувати, що незалежність внутрішнього аудиту важлива не сама по собі, а як першочергова передумова об'єктивності, оскільки рівень організаційної незалежності відділу внутрішнього аудиту безпосередньо впливає на об'єктивність внутрішніх аудиторів.

Об'єктивність вимагає, щоб внутрішній аудитор не підкорював свою думку з питань аудиту думкам інших осіб. Загрози об'єктивності повинні розглядатися на рівнях: персоні аудитора, аудиторського завдання, функціональному, організаційному рівнях.

Негативний вплив на організаційну незалежність та персональну об'єктивність може бути викликаний особистим конфліктом інтересів, обмеженням повноважень доступу до документації, до спілкування з персоналом, до активів та ресурсів, у тому числі фінансових, але не обмежуватися цим. Визначення сторін, яким слід розкрити інформацію про негативний вплив на організаційну незалежність та персональну об'єктивність, залежить від очікувань керівництва та наглядової ради відносно обов'язків внутрішнього аудиту і рамок відповідальності керівника

служби внутрішнього аудиту, окреслених у положенні про внутрішній аудит, а також від характеру самих загроз.

### 3. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці

Послаблення та недосконалість державного регулювання в сфері бухгалтерського обліку, криза моральних норм та низький рівень впливу культури та релігії на професійну діяльність в українському суспільстві сприяють зниженню довіри та престижу бухгалтерської професії. Оскільки існує можливість нехтувати нормами чинних нормативних актів виникає потреба у формуванні нових механізмів регулювання підвищення відповідальності бухгалтера перед суспільством, яким на сьогодні є професійна етика.

Специфічність етичного регулювання бухгалтерського обліку в ісламському суспільстві полягає, перш за все, в тому, що для мусульманина етика визначається Шаріатом (Ісламським Правом), який базується на положеннях Корану. Основним завданням Шаріату є забезпечення правосуддя і сприяння соціальному благополуччю членів суспільства шляхом дотримання заповідей Бога (Аллаха), сприяння захисту їх віросповідання. Оскільки в основі Шаріату лежать положення Корану, не дивно, що ісламська етика ґрунтується на вірі в Бога, на переконаннях дотримання божественних законів. Віруючи в Шаріат як в божественний закон, мусульманські бухгалтери намагаються засвоїти його цінності, щоб потім втілити їх на практиці. Іджма – це третє джерело ісламського права, яке врегульовує будь-які правові питання, які не обговорені в Корані або в Сунні [3]. Оскільки бухгалтери є окремими індивідами крім дотримання положень та настанов Шаріату вони несуть відповідальність також за дотримання кодексів етики, які розробляються з метою соціалізації економічної діяльності. Узагальнюючи вищевикладене можна виділити наступні рівні регулювання професійної етики бухгалтера в ісламських країнах (рис. 4).

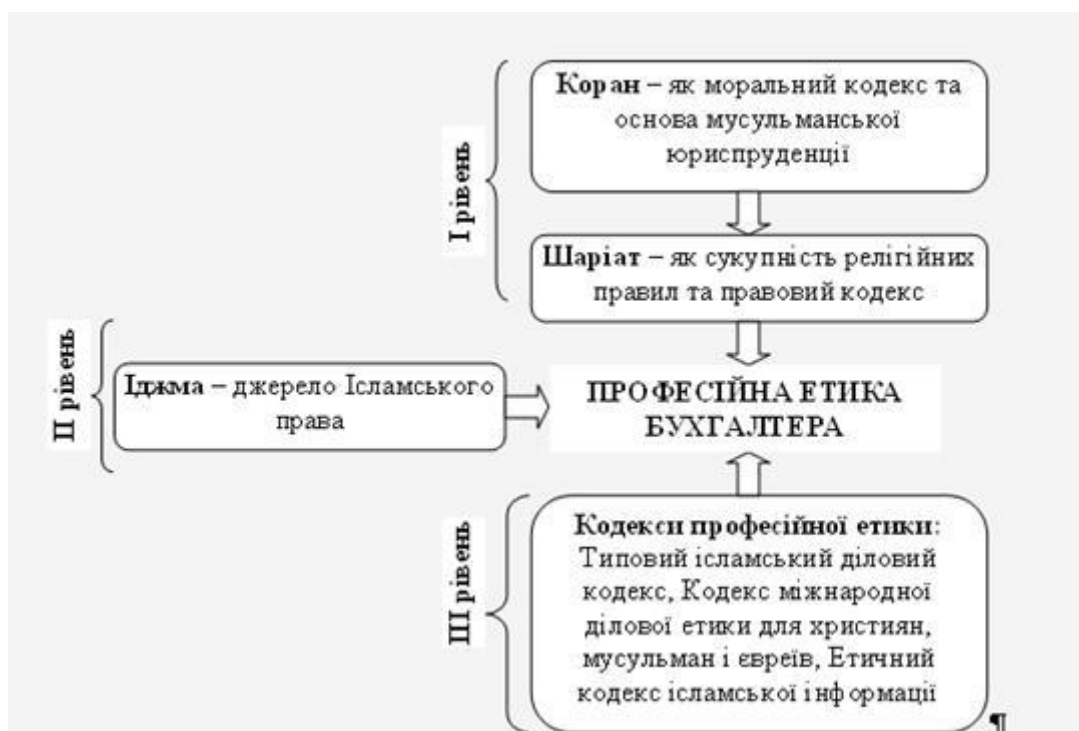


Рис. 4. Рівні регулювання професійної етики бухгалтера в ісламських країнах [3]

В іслам визначено індивідуальний вибір поведінки бухгалтера, який полягає не тільки в максимізації особистої вигоди, але й вигоди для загального соціального благополуччя. Діяльність у сфері бухгалтерського обліку розглядається з точки зору досягнення всезагальної вигоди, при цьому особистий інтерес не враховується. Тому при укладенні угод з корпораціями, які діють в ісламських країнах необхідно враховувати особливості професійної етики бухгалтерів.

В умовах національної економіки механізм забезпечення дотримання вимог професійної етики бухгалтерами, який базується на дотриманні релігійних норм є непридатним, оскільки відсутні інструменти дотримання канонів релігії. Оскільки механізми регулювання засновані на релігії не придатні для використання українськими бухгалтерами, вважаємо, що удосконалити дотримання вимог професійної етики в сфері бухгалтерського обліку можна за допомогою використання ринкових механізмів. Оскільки професійна етика бухгалтера обмежена сферою соціально-економічних відносин і тісно пов'язана з правом в країні необхідно створити таку економічну ситуацію, коли недотримання вимог професійної етики та законодавства призведе до отримання підприємствами збитків, а дотримання навпаки доходів.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Наведіть приклади обставин, що можуть створювати загрози для штатних професійних бухгалтерів.
2. Розкажіть про рівні регулювання професійної етики бухгалтера в ісламських країнах.
3. Чи є доцільним, на Вашу думку, застосування механізму забезпечення дотримання вимог професійної етики бухгалтерами, який базується на дотриманні релігійних норм в Україні?
4. Які заходи, на Ваш погляд, доречно розробити з метою підвищення рівня професійної етики бухгалтера в Україні?

**Рекомендована література:** [1, 5, 10, 15, 16, 17, 18, 19, 28].

### **Тема 9. Етика для облікових працівників державного сектору.**

#### *План.*

1. Вимоги до професійної етики для облікових працівників державного сектору.
2. Професійне судження бухгалтера державного сектора.

**Мета заняття:** розглянути та засвоїти вимоги до професійної етики для **облікових працівників державного сектору**.

**Ключові терміни та поняття:** Державний сектор економіки, професійна етика державного службовця.

#### **1. Вимоги до професійної етики для облікових працівників державного сектору.**

Державний сектор економіки – це сукупність матеріальних, фінансових та нематеріальних ресурсів (активів), що знаходяться в розпорядженні держави задля виконання нею суспільних функцій.

Державний сектор складається з державних установ та підприємств державної форми власності.

#### **Статус облікового працівника в державному секторі:**

У державному секторі облікові працівники можуть працювати як державними службовцями, так і професійними бухгалтерами.

У разі роботи на державній службі до облікового працівника пред'являються вимоги професійної етики державного службовця.

У разі роботи облікового працівника як професійного бухгалтера у державному секторі, то етичні вимоги до його роботи врегульовані Кодексом етики професійних бухгалтерів.

#### **Державний службовець повинен:**

- сумлінно виконувати свої службові обов'язки;

- шанобливо ставитися до громадян, керівників і співробітників;
- дотримуватися високої культури спілкування;
- не допускати дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам державної служби чи негативно вплинути на репутацію державного службовця.

В Україні існують загальні правила етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування (затверджено наказом Національного агентства України з питань державної служби 05.08.2016 № 158).

*Базові етичні вимоги можна виділити такі:*

- Державні службовці зобов'язані неухильно дотримуватись загальноновизнаних етичних норм поведінки, бути доброзичливими та ввічливими, дотримуватись високої культури спілкування не проявляти свавілля або байдужість до їхніх правомірних дій та вимог.
- Державні службовці мають дбати про авторитет державної служби а також про позитивну репутацію державних органів.
- Державному службовцю заборонено у будь-який спосіб використовувати своє службове становище в політичних цілях.
- Державні службовці зобов'язані використовувати надані їм ресурси таким чином, щоб не завдавати шкоди навколишньому середовищу чи здоров'ю людей.
- Державні службовці повинні поважати приватне життя інших осіб.

Етичний кодекс професійної поведінки бухгалтерів був сформульований і проголошений Міжнародною федерацією бухгалтерів. Кодекс ґрунтується на тому, що цілі та фундаментальні принципи є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів і аудиторів, незалежно від того, чи займаються вони громадською практикою, чи працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі чи в освіті.

В Україні організацією, що створена з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій є Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України.

Місією Федерації є захист інтересів членів ФПБАУ та сприяння росту довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробка і впровадження національних стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти.

## 2. Професійне судження бухгалтера державного сектора.

**Професійне судження** - це «думка, добросовісно висловлена професійним бухгалтером стосовно господарської ситуації, яка є корисною як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень».

Таким чином, якщо будь-який окремий регламент, що визначає порядок ведення обліку та складання звітності відсутній, то в такому випадку бухгалтер може досить успішно вирішити дану проблему самостійно, на свій розсуд, тобто за допомогою сформованого ним професійного судження, виходячи з загальноприйнятих принципів фінансового обліку та умов діяльності підприємства.

**Об'єктом професійного судження в бухгалтерському обліку** є - господарський факт (операція), процес або подія в умовах невизначеності, що впливають на форму і зміст звітності господарюючого суб'єкта.

Професійне судження бухгалтера має визначальні особливості, зокрема:

1. коло питань, стосовно яких воно формується, обмежене предметом бухгалтерського обліку;
2. особа, яка формує професійне судження, повинна нести відповідальність за його якість;

3. професійне судження, яке застосовується для прийняття рішення щодо вибору способу відображення в обліку господарських операцій, набуває характеру обов'язковості виконання, тобто має організаційно-методичний характер і підлягає закріпленню Положенням (наказом) про облікову політику, знаходить відображення у пояснювальній записці чи Примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, які їх складають;

**Сформоване професійне судження бухгалтера повинно мати, щонайменше, наступні характеристики:**

- по-перше, це власна думка професійного бухгалтера, яка не враховує інші думки з досліджуваного питання;
- по-друге, об'єктивність думки професійного бухгалтера не гарантована;
- по-третє, дану думку висловлюють в умовах невизначеності з професійних проблем, що не мають стандартного вирішення;
- по-четверте, думка має бути базована на знаннях, кваліфікації досвіді роботи конкретного професійного бухгалтера.

Від того, як бухгалтер буде трактувати факти господарського життя, будуть залежати фінансові показники звітності, які визначають стан установи, а це, в певній мірі, буде впливати на реакцію зовнішніх зацікавлених користувачів. Формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку фахівця, яка можлива тільки при високому рівні професійної бухгалтерської освіти.

**Необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтера виникає у наступних випадках:**

присутні об'єкти обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх в бухгалтерському обліку;

нормативні документи з бухгалтерського обліку передбачають наявність альтернативних варіантів обліку;

у нормативних документах містяться суперечливі норми, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;

Таким чином, під професійним судженням у сфері бухгалтерського обліку розуміють погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності на розкриття правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства професійне судження, пов'язане з обґрунтуванням справедливої вартості окремих об'єктів обліку з метою мінімізації впливу латентних ризиків на показники капіталу підприємства повинне ґрунтуватися на знаннях та досвіді таких фахівців як фінансових менеджерів, оцінювачів, аналітиків з питань фінансово-економічної безпеки.

**Питання для самоконтролю:**

1. Перерахуйте обов'язки державного службовця
2. Вкажіть ситуації, у яких є необхідним застосування професійного судження.
3. Характеристики професійного судження.

**Рекомендована література:** [1, 5, 15-18, 19, 28].

## **Тема 10: «Етика поведінки державного службовця»**

### **План**

1. Сутність, мета та завдання Кодексу етики державного службовця
2. Морально-етичні принципи професійної діяльності
3. Протидія одержанню винагороди (подарунків)
4. Внутрішній контроль за дотриманням норм Кодексу етики



**Мета заняття:** вивчення принципів професійної етики державних службовців, системи контролю за їх дотриманням, відповідальності за корупцію.

**Ключові терміни та поняття:** державний службовець, довіра, впевненість, повага, сумлінність, незалежність, об'єктивність, неупередженість, політичний нейтралітет, конфлікт інтересів, професійний розвиток.

## 1. Сутність, мета та завдання Кодексу етики державного службовця

Загальні моральні принципи професійної діяльності державних службовців знайшли своє відображення в Кодексі етики.

Кодекс етики державних службовців – це система моральних цінностей, якими добровільно взяті зобов'язання щодо дотримання їх у професійній діяльності.

Кодекс етики розроблено на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора, прийнятого в 1998 році, цінності і принципи якого поділяються державними службовцями

Головним завданням Кодексу етики є встановлення принципів етики та поведінки працівника для забезпечення гарантії високої якості його роботи і ефективної роботи.

Працівник знайомиться з Кодексом етики під особистий підпис в спеціальному журналі. Поведінка працівника повинна відповідати очікуванням громадськості й забезпечувати довіру суспільства та громадян. Працівник має прагнути, щоб його поведінка була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин.

Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки працівника ставлять під сумнів його сумлінність, якість та обґрунтованість контролю, а також може викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого державного органу.

### Кодекс етики державних службовців

*Сутність*

задекларована в принципах система моральних цінностей, які поділяються всіма посадовцями державної контрольно-ревізійної служби і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності

*Основні завдання*

встановлення принципів етики та поведінки працівника для забезпечення гарантії високої якості його роботи

Рис. 1. Сутність і завдання Кодексу етики державних службовців

## 2. Морально-етичні принципи професійної діяльності

Вимоги до професійної етики працівників даної сфери визначені в Конституції України, Законі України “Про державну службу”, Кодекс етики працівників. Проте прийняття цього документу не вирішило завдання щодо узагальнення етичних вимог до державних службовців. Визначення етичних стандартів поведінки державних службовців шляхом їх затвердження лише наказом центрального органу виконавчої влади не дає можливості в повній мірі забезпечити належну юридичну силу й соціальне значення. Норми, започатковані у Кодексі, безумовно, відповідають вимогам сучасності. Проте на сьогодні безперечним є той факт, що ці якості треба виховувати. Тому керівникові слід створювати умови, за яких кожен працівник контрольно-ревізійної служби матиме можливість, виконуючи свої функції, встановлювати відносини з колегами та працівниками об'єкта контролю, на морально-етичних принципах. Зокрема, це може бути і створення спеціального курсу-факультативу із залученням фахівців у сфері психології, етики, моралі.

**Фундаментальні принципи державного аудиту було визначено на Форумі державного аудиту у Великобританії.** Форум державного аудиту постановив, що існують три фундаментальні принципи, що лягають в основу державного аудиту:

- незалежність державних аудиторів від організацій, що проходять аудит;
- широка сфера державного аудиту, тобто здійснення аудиту фінансової звітності, регулярності (правомірності), чесності та діяльності;
- спроможність державних аудиторів поширювати результати своєї роботи серед громадськості та демократично обраних представників [1].

**Принцип незалежності** державних аудиторів повинен гарантувати громадськості об'єктивність результатів аудиту. Тобто державний аудит повинен бути незалежним від організацій, які підлягають аудиту, щоб на аудиторів не можна було чинити тиск і щоб вони могли вільно виконувати свою роботу та формувати об'єктивну думку про ефективність використання бюджетних коштів, державного чи комунального майна.

**Широка сфера державного аудиту** передбачає формування державним аудитором не лише експертної думки щодо фінансової звітності (включаючи звітність щодо внутрішнього фінансового контролю) державних органів, а й аналіз таких питань, як регулярність та чесність державних органів відносно використання бюджетних коштів і майна. Принцип регулярності полягає у дотриманні державними органами норм відповідних законодавчих вимог. Поняття чесності тісно пов'язане з очікуваннями громадськості та влади щодо виконання державних обов'язків, які стосуються стандартів поведінки та діяльності. Тож державний аудит допомагає забезпечувати, щоб державні органи дотримувалися діючого законодавства, відкрито та неупереджено виконували свої статутні та етичні обов'язки відносно до громадськості та всіх зацікавлених сторін.

Поведінка працівників має сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та з іншими особами, з якими працівники спілкуються в рамках їх діяльності. Тому внесок працівників у загальну справу та співпраця, яку вони підтримують між собою, є головними елементами професіоналізму.

Довіра та повага до працівника з боку громадськості є, зазвичай, результатом звершень всіх працівників минулого та сучасності. Тому справедливість та збалансованість стосунків працівника зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і інтересам всієї громадськості. Працівник має враховувати, що його зовнішній вигляд впливає на те, як громадськість та об'єкти контролю сприймають державні органи. Офіційний діловий стиль одягу сприяє створенню позитивного іміджу та авторитету.

Такому ставленню працівник повинен сприяти шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.

**Сумлінність.** Сумлінність є основною цінністю етики працівника. Працівники зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки при виконанні ними службових обов'язків і у стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка працівників не повинна викликати жодної підозри або сумніву. Сумлінність може вимірюватись термінами точності та справедливості. Сумлінність вимагає від працівників дотримання принципів державної служби, визначених Законом України «Про державну службу» та принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, виявлення чесності в їхній роботі та використанні державних коштів.

**Незалежність, об'єктивність та неупередженість.** Працівники повинні бути незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених груп та бути об'єктивними при вирішенні проблем і питань, над якими вони працюють. Ці фактори вимагають від працівника поводитися у такій спосіб, щоб їхня незалежність зміцнювалася чи, якнайменш, не послаблювалася. Важливо, щоб працівники були незалежними та неупередженими не тільки у дійсності, але й в уявленні людей. Особисті чи зовнішні інтереси не повинні зашкоджувати незалежності працівників. Працівники повинні утримуватися від будь-якої іншої професійної

діяльності, у якій вони мають особисті інтереси, якщо вони вступають у конфлікт з інтересами державного органу.

Офіційна документація за результатами контрольних заходів (акт, довідка, звіт, висновок) має складатися на підставі об'єктивної перевірки і оцінки зібраної належним чином інформації (доказів); на офіційну документацію не повинні впливати упередженість чи конфлікт інтересів.

Під конфліктом інтересів в Кодексі розуміються протиріччя між приватними інтересами працівника та його службовими повноваженнями, наявність яких може вплинути на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, а також на вчинення чи невчинення дій під час виконання наданих працівнику службових повноважень.

Важливо, щоб працівники виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій своїй діяльності, зокрема, акти, звіти, довідки, висновки та інші офіційні документи мають бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих актах, довідках, висновках і звітах, має спиратися винятково на докази, отримані та зібрані з дотриманням законодавства. Працівники повинні користуватися відомостями, що їм надають об'єкти контролю, та неупереджено їх оцінювати. Водночас, працівники повинні шукати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони. Результати оцінки інформації не повинні залежати від джерела її отримання.

**Політичний нейтралітет.** Державні органи повинні дотримуватися політичного нейтралітету на словах та у дійсності — шляхом декларування політичної незалежності та її дотримання у щоденній роботі. Для неупередженого виконання контрольних повноважень працівники мають бути незалежними від будь-якого політичного впливу. Державним службовцям не рекомендується членство у політичних партіях. Якщо працівник перебуває у лавах партії на час його призначення на посаду в орган, працівнику рекомендується призупинити членство у політичній партії на період його роботи в Службі. Працівник повинен незалежно від власних політичних поглядів виконувати свої службові обов'язки в межах законодавства та з дотриманням норм Кодексу етики.

**Конфлікт інтересів.** У разі, коли працівники у передбачених законодавством випадках надають об'єкту контролю консультації чи послуги, не пов'язані з контрольними заходами (наприклад, роз'яснення, участь у семінарах чи тренінгах), вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричиняли конфлікту інтересів. Зокрема, працівники мають дбати про те, щоб їхні поради чи послуги не належали до функцій чи повноважень, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкта контролю.

Проходження державної служби несумісне з корупційністю та хабарництвом. Працівники повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їхню незалежність та сумлінність.

Працівникам слід уникати стосунків з відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкта контролю й іншими особами, що можуть вплинути на їхню спроможність виконувати свої обов'язки, можуть бути сприйняті такими, що зашкоджують незалежності або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

**Працівники не повинні:**

- використовувати відомості, отримані при виконанні службових обов'язків, з метою одержання переваг для себе чи інших осіб;
- поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу;
- використовувати відомості проти (на шкоду) інших осіб.

У разі, якщо працівнику доручається виконання контрольних заходів на об'єкті, де він працював на керівних посадах або працюють (працювали у періоді, який підлягає контролю) особи, з якими працівник має родинні зв'язки, чи інші пов'язані особи, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника. Рішення про можливість і суттєвість впливу особистих чи сімейних обставин працівника на виконання зазначеного контрольного заходу приймає його безпосередній керівник.

Працівники не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах і повинні уникати стосунків, що можуть крити в собі ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їхню об'єктивність та незалежність.

**Професійна таємниця.** Працівник не повинен ні в усній, ні в письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час контрольного заходу, за винятком випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами Служби. Працівник зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник повинен неухильно виконувати встановлені законодавством вимоги щодо використання інформації, отриманої під час виконання ним службових обов'язків. Працівник не повинен розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним при виконанні своїх службових обов'язків. Порушення правил використання інформації з обмеженим доступом тягне за собою відповідальність згідно із законодавством України. Працівник не має права розповсюджувати інформацію про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або про інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України та законами України.

**Компетентність.** Для компетентного та неупередженого здійснення повноважень працівники повинні поводити себе професійно у будь-який час і при виконанні своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог. Працівники не повинні обійматися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції. В ідеалі працівник має брати на себе лише ті зобов'язання, для виконання яких він володіє достатніми професійними знаннями, навичками і практичним досвідом. У разі, якщо для виконання певного професійного завдання працівник не має достатніх знань, навичок чи досвіду, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника, який приймає рішення з цього питання. Водночас, працівник має вжити всіх заходів для того, щоб його знання, навички та досвід відповідали встановленим до його посади вимогам.

Працівники повинні знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку та управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

**Професійний розвиток.** Працівники зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення покладених на них завдань. Для виконання посадових обов'язків при проведенні контрольних заходів (ревізій, перевірок, аудитів, оцінки тощо) працівники повинні використовувати найкращі методи та практику. При проведенні контрольних заходів працівники повинні дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю, а також визначених законодавством та внутрішніми документами норм і правил, що стосуються здійснення контролю. Працівники повинні постійно підвищувати свій рівень знань і навичок відповідно до функцій та завдань обійманих посад, підвищувати свій професійний, інтелектуальний та культурний рівень шляхом вивчення відповідних національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту, відвідування семінарів, курсів підвищення кваліфікації, участі в наукових конференціях, симпозіумах та шляхом самоосвіти.

### 3. Протидія одержанню винагороди (подарунків)

Під *винагородою (подарунком)* у цьому Кодексі етики розуміються матеріальні блага, послуги, пільги або інші переваги, у тому числі прийняття чи одержання предметів (послуг) шляхом їх придбання за ціною (тарифом), яка є істотно нижчою від їх фактичної (дійсної) вартості, а також вартість незаконно одержаних послуг, отриманих від інших осіб у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків.

Працівники при виконанні службових обов'язків не мають права:

- просити або примушувати будь-яких осіб надавати винагороду (подарунки) собі або іншим особам;
- приймати прямо чи опосередковано винагороду (подарунки) за прийняття рішень, виконання дій, що входять до його повноважень, чи бездіяльність на свою користь чи інших осіб;

— надавати прямо чи опосередковано винагороди іншим особам, у т.ч. своїх керівників, за виконання останніми дій або невиконання певних дій (бездіяльність) на свою користь чи інших осіб.

Винагорода (подарунок) визнається наданою безпосередньо також, якщо її одержали особи, які є близькими родичами або іншими пов'язаними особами, за умови, що працівник про це знав та був зацікавлений в її отриманні.

Всі державні службовці під особистий підпис знайомляться з вимогами антикорупційного законодавства перед початком кожного контрольного заходу, установленими законами України "Про державну службу" та "Про засади запобігання і протидії корупції", у журналах за визначеною формою. Працівники здають заліки на знання нових вимог антикорупційного законодавства.

До останніх нововведень, які зменшать ймовірність отримання винагод державними службовцями є:

1. Заборонити вихід на об'єкт контролю для здійснення планового контрольного заходу частіше ніж один раз протягом календарного року.
2. Заборонити на об'єктах контролю, де здійснюється операційний аудит, проведення інших планових контрольних заходів.
3. Позапланові контрольні заходи здійснюються за наявності підстав, визначених Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні".
4. Аудит бюджетних програм, аудит місцевих бюджетів та моніторинг державних закупівель здійснювати виключно шляхом запиту необхідної інформації, матеріалів та документів - без виходу на об'єкт контролю.

#### **4. Внутрішній контроль за дотриманням норм Кодексу етики**

Керівники зобов'язані запобігати проявам неетичної поведінки підлеглих працівників шляхом організації системної роботи з розвитку професійної етики персоналу, насамперед, навчання, інформаційно-просвітницької підтримки та контролю за дотриманням працівниками норм Кодексу етики.

Державні службовці, які займають керівні посади, повинні:

— демонструвати зразкову етичну поведінку, безпосередньо дотримуватись етики поведінки, визначеної Кодексом, а також вимагати її дотримання підпорядкованими їм працівниками;

— давати вказівки та доручення підпорядкованим працівникам винятково відповідно до чинного законодавства та з урахуванням їх рівня знань, досвіду і професійних навичок;

— здійснювати добір працівників з урахуванням їх моральних, професійних та ділових якостей;

— принципово реагувати на факти неналежної поведінки підпорядкованих працівників, у тому числі за повідомленнями (зверненнями) громадян та посадових осіб об'єктів контролю;

— запобігати виникненню конфлікту інтересів у підпорядкованих працівників, а у разі виникнення — сприяти його оперативному розв'язанню;

— об'єктивно оцінювати роботу підпорядкованих працівників, застосовувати моральні та матеріальні заохочення, а у разі порушення норм законодавства або недотримання Кодексу етики — притягувати їх до відповідальності.

Працівники мають усвідомлювати, що їх поведінка оцінюється керівниками, колегами, працівниками об'єктів контролю та громадськістю. Працівники мають прагнути до того, щоб їх поведінка не давала підстав для громадського (морального) осуду.

У разі недотримання Працівником положень Кодексу етики, яке одночасно є порушенням закону (зокрема, Кодексу законів про працю України, законів України «Про державну службу» чи «Про боротьбу з корупцією»), до нього застосовуються заходи згідно з законодавством [2].

**Рекомендована література:** [1, 11, 15, 17, 19, 28].

## Тема 11: «Етика для працівників державної податкової служби України».

### План.

1. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби
2. Етика державних службовців. Світова практика
3. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби
4. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника
5. Протидія корупції в органах державної податкової служби України

**Мета заняття:** вивчити вимоги до професійної етики працівників податкової служби, проаналізувати зарубіжний досвід контролю професійної етики працівників податкової служби, виявити відмінності положень Кодексу етики податківця та практики.

**Ключові терміни та поняття:** податкової служба, державний службовець, Кодекс честі працівника органів Державної податкової служби України.

### 1. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби.

Етичні норми, задекларовані в Законі України «Про державну податкову службу», у Кодексі честі працівника державної податкової служби та в інших законодавчо-нормативних актах, регламентують службову й позаслужбову поведінку податківця, яка відповідає вимогам сучасності. Безперечним є той факт, що ці якості треба виховувати. Тому керівництво органів державної податкової служби України створює такі умови, за яких кожен працівник має можливість підвищувати свою кваліфікацію, опановуючи етичні та психологічні норми ділового спілкування. Норми Кодексу є загальними та застосовуються працівниками органів державної податкової служби, які обіймають посади, віднесені до категорій посад державних службовців відповідно до Закону України «Про державну службу».

При прийнятті на посаду державного службовця в органи державної податкової служби працівник знайомиться з Кодексом, про що робиться письмове засвідчення в його особовій справі. Працівник повинен вживати необхідних заходів щодо відповідності його діяльності етичним вимогам, визначеним Кодексом. Дотримання працівником норм Кодексу є обов'язковим при проведенні щорічної оцінки, атестації, зарахуванні до кадрового резерву, призначенні на нову посаду, наданні характеристики чи рекомендації.

Працівник у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами, Кодексом честі працівника органу державної податкової служби України та загальними морально-етичними нормами поведінки у суспільстві.

Працівник, якого призначили вперше на посаду державного службовця, згідно зі статтею 17 Закону України «Про державну службу» складає Присягу державних службовців. Присяга державних службовців складається в урочистій обстановці у приміщенні, де встановлено Державний Герб України і Державний Прапор України, символіку органів державної податкової служби, у присутності керівництва органу державної податкової служби, працівника кадрової служби та колективу структурного підрозділу органу державної податкової служби, в якому працівник працюватиме.

Працівник зачитує Присягу та скріплює її текст своїм підписом. Після складення Присяги керівник органу державної податкової служби або інша посадова особа за його дорученням вручає працівнику службове посвідчення. Церемонія складання Присяги державним службовцем завершується виконанням Державного Гімну України.

#### ПРИСЯГА ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ

“Повністю усвідомлюючи свою високу відповідальність, урочисто присягаю, що буду вірно служити народові України, суворо дотримуватися Конституції та законів України, сприяти втіленню їх у життя, зміцнювати їх авторитет, охороняти права, свободи і законні інтереси громадян, з гідністю нести високе звання державного службовця, сумлінно виконувати свої обов'язки.

Дотримання принципів Кодексу честі у службовій та позаслужбовій діяльності є обов'язком податківця та основою довіри громадськості до податкової служби. Податківець - це представник держави. Він має бути гідним звання державного службовця. Його професійний рівень, вчинки, інтелект та зовнішній вигляд формують уявлення громадян про Державну податкову службу України.

В основу професійної етики працівників ДПС мають покладатися насамперед професійні знання, вміння та навички, моральні норми й принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (в тому числі моральної, педагогічної, політичної, дипломатичної, внутрішньої, емоційної) культури та службовий етикет. Професійна етика податківця ґрунтується на таких основних принципах: вірність народу й закону, законність, самодисципліна, об'єктивність, справедливість, ввічливість, терпимість, повага, правдивість, активна життєва позиція.

Етика податківця є специфічним видом професійної етики, яка аналізує дію, причому законодавчу, загальних принципів та норм моралі у межах діяльності податківців.

**Основними завданнями** етики працівника державної фіскальної служби України є:

- підвищення довіри і впевненості суспільства в його етичних діях;
- узаконення накладення санкцій за неетичну поведінку;
- зменшення кількості неетичних вчинків шляхом їх осудження та покарання за них;
- виховування чуйності і підвищення підготовленості працівників державної податкової служби до ухвалення більш етичних варіантів рішень;
- подолання невпевненості у виборі між етичною і неетичною поведінкою;
- розвиток здібностей і вміння аналізувати етичний і вартісний результат;
- допомога працівникам державної податкової служби у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу;
- підвищення морального розвитку державних службовців.

**Працівник податкового органу повинен:**

- поважати себе як особистість і з повагою ставитися до всіх відвідувачів;
- усвідомлювати, що професійна репутація — понад усе;
- цінувати співробітництво;
- пам'ятати, що ніщо так не компрометує, як розгубленість;
- бути терпимим до недоліків відвідувача.

Діяльність податківців має державний характер, оскільки вони — посадові особи, представники влади, здійснюють владні повноваження. Вони наділяються цими повноваженнями для захисту інтересів суспільства, держави і її громадян. Закон визначає державний характер рішень, які вони приймають, тому що від них залежить процес наповнення державного бюджету. Органи ДПС наділені двома основними повноваженнями: збирати державні податкові доходи та здійснювати контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства.

Працівник ДПС повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не тільки за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, але і за рахунок особистих якостей, що забезпечують йому довіру і повагу платника податків. Також важливими для результативності діяльності податківця є його інтелект, менталітет, здібності, знання механізмів державної податкової служби.

Працівник ДПС повинен дотримуватись меж добрих взаємин з платниками податків. Це потрібно для того, щоб у необхідний момент виявити неупередженість, щоб інтереси справи збирання податків не вступили в протиріччя з особистими інтересами працівника ДПС і платника податків.

ДПС повинна мати свій імідж і авторитет серед платників податків. Це фактор довіри платників податків до держави і до закону, а значить — це інструмент національного добробуту. Однак імідж — це хитке поняття. Варто один раз платнику податків зіткнутися з непрофесіоналізмом чи брутальністю — і репутація самої установи може різко похитнутися. Тому імідж податкової служби залежить від усіх працівників, зайнятих в установі.

## 2. Етика державних службовців. Світова практика

Як зазначено в Концепції адаптації інституту державної служби в Україні до стандартів Європейського Союзу (Указ Президента України від 05.03.2004 р. № 278/2004), з огляду на стратегічне завдання України щодо здійснення системних перетворень реальних (внутрішніх) передумов для вступу до Євросоюзу наближення державної служби до загальноприйнятих засад для країн — членів ЄС набуває особливо актуального значення.

Одним із проблемних питань діючої системи державної служби, яке потребує подальшого вирішення, є нормативне врегулювання вимог професійної етики державних службовців. Проте не лише визначення морально-етичних принципів службової поведінки державних службовців, а й законодавче закріплення механізму їх запровадження і дотримання має велике соціальне значення та є головною тенденцією сучасного розвитку державної служби зарубіжних країн.

**Етична система державної служби США [2].** Розвиток етичної системи державної служби США охоплює понад два сторіччя. Етичні принципи, норми, механізми функціонування державного управління США було запозичено з американської моделі управління бізнесом. Відмінною ознакою американської моделі розвитку теорії державного управління є увага до розвитку індивідуальних здібностей працівників та економічна мотивація. У 30-х роках ХХ ст. на зміну поняттю «економічна людина» було запроваджено «школу людських відносин», основними поняттями якої стали «задоволення працею» і «моральний вплив», а провідну роль став відігравати індивід, а не організація. Основна ідея школи полягала в тому, що зміна системи управління неможлива без зміни поведінки індивідів.

Американці надають дуже великого значення питанням професійної етики державних службовців. У 1958 р. Конгрес США прийняв резолюцію, яка ухвалила етичний кодекс для працівників федеральних служб, а у 1989 р. — закон про реформу етичних норм. У жовтні 1990 року президент США посилив етичні вимоги до державних службовців виконавчим указом «Принципи етики поведінки посадових осіб і службовців держапарату». Основний мотив етичних вимог до державних службовців — це належне виконання службового обов'язку, чесність і відповідальність.

Основним етичним інститутом в адміністрації США є Комітет з урядової етики. Він виконує декілька основних функцій: забезпечення підтримку високих етичних стандартів у середовищі державних службовців, запобігання конфліктам інтересів і їх вирішення, підвищення суспільної довіри до виконавчої влади, надання етичної освіти службовцям (за даними Комітету таку освіту щороку здобувають понад 600 тис., або 50 %, державних службовців). Комітет має також право видавати «коригуючі розпорядження стосовно окремих установ і службовців».

Крім Комітету з етики на особливу увагу заслуговує блок адміністративно-правового захисту персоналу, зокрема Рада із захисту системи заслуг. Вона опікується постійними федеральними службовцями з приводу порушень принципу системи заслуг та є надзвичайно авторитетною серед службовців. На думку дослідників, Рада є запорукою ефективності роботи державних службовців і загалом «управлінської машини». Як уже зазначалося, система заслуг — це система принципів добору і просування службовців по службі на основі їх професійних і ділових якостей. Рішення Ради, завданням якої є захист службовців від свавілля керівників, майже ніхто не піддає сумніву. Саме існування Ради, вважають дослідники, змушує представників вищої бюрократії дотримуватися належної службової поведінки.

Державний службовець США не відчуває себе гвинтиком бездушного механізму управління, а свідомо бере участь у вирішенні суспільних проблем. Самодіяльність у боротьбі за професійну честь державного службовця реалізується також засобами Американської асоціації державних службовців, Національної організації Честі, які провадять щорічні наукові конференції «Державна служба — як честь та честь державної служби».

Отже, сучасна етична система державної служби США є важливим елементом системи формування прозорого, етичного, відповідального уряду. Вона має цілісний характер, є децентралізованою, у ній логічно поєднано політико-правові й суто морально-етичні засоби, які сприяють створенню умов для функціонування етичної професійної державної служби та її вдосконалення.



**Стандарти професійної етики державних службовців країн Європи [2].** Професійна етика у розвинених демократичних країнах Європи розглядається як основна мета управління людськими ресурсами. Якщо етичні принципи проголошено, то вони мають бути нормою щоденної практики.

Комітет Міністрів Ради Європи схвалив і рекомендував для прийняття країнами — членами Ради Європи зразок Кодексу поведінки державних службовців. У цьому Кодексі відсутні принципи щодо професіоналізму державних службовців, адже кваліфіковану працю мають виконувати лише професійно підготовлені особи.

Прийняття етичного кодексу можна розглядати як один із способів подолання бюрократизму та корупції. Кодекс визначає стандарти чесності та поведінки, яких мають дотримуватися державні службовці, загальні принципи, що окреслюють етичні межі службової діяльності, норми і правила реалізації цих принципів.

Запропонований Комітетом зразок Кодексу поведінки державних службовців сприяв прийняттю національних кодексів, створенню спеціальних державних інституцій з проблем етики, запровадженню навчання тощо.

**Великобританія.** Центральна ідея етичного врядування в Європі цілком відповідає підходу, який реалізується у США. Однак це не означає, що способи її реалізації є ідентичними. Найближчою до системи США є етична система Великобританії.

Дослідники Британської державної служби відзначають, що їй притаманні висока корпоративна етика, сувора відповідність кодексу адміністративної моралі. Існує думка, що високі моральні якості державних службовців завжди були предметом особливої гордості британців. Британського державного службовця характеризують висока самодисципліна, чесність, моральність, турбота про «суспільний гаманець», професійна честь, прагнення завжди знайти найкраще рішення. Громадянська служба і сьогодні розглядається у Великобританії як «почесний обов'язок шляхетних людей», як знак довіри до них з боку «корони» і суспільства.

Поведінка «слуг корони» регламентується етичним Кодексом державного службовця. У світовій практиці немає аналога цього документа. Його своєрідність полягає в тому, що він, з одного боку, регламентує етику професійної діяльності службовців, починаючи від надання послуг населенню до політичних консультацій міністрам, з іншого — визнає взаємні обов'язки службовців і міністрів. Тому він складається з двох частин: вимог до службової діяльності міністрів та вимог до решти службовців.

Принципи відкритості та відповідальності «нової» державної служби Великобританії з 1991 р. стали утверджуватися через десятирічну державну програму «Громадянська хартія». Метою програми є досягнення найвищих можливих стандартів діяльності в інтересах тих, хто користується державними послугами у Великій Британії. Хартією було встановлено стандарти державних послуг у 40 галузях (у тому числі у сфері оподаткування). Для виявлення і запозичення кращого досвіду надання державних послуг, а також підвищення відповідальності державних установ за задоволення потреб споживачів у 1992 р. Кабінетом Міністрів було введено загальнонаціональну премію «Знак хартії».

Загалом діяльність «Громадянської хартії» сприяла кращому розумінню населенням своїх прав під час отримання державних послуг, а також створила передумови для зміни психології та культури самих державних службовців. Етика доповнюється законом як засобом зовнішнього примусу. Етика державного службовця — це не стан, якого повинні досягнути службовці, а безперервний процес етичного самовдосконалення.

Етику слід розглядати не як набір рецептів, а як допоміжний засіб у визначенні цілей державного управління і способів їх досягнення на державній службі.

У 1994 р. за наказом прем'єр-міністра Великобританії було створено як постійний інститут Комітет з проблем стандартів у суспільному житті, завданням якого стало вивчення стандартів поведінки та роботи всіх державних службовців, у тому числі стандартів їх фінансової та комерційної діяльності.

**Франція.** У Франції, як і в більшості країн Європи, етика державного службовця означає, насамперед, повагу до закону. Як і у Великобританії, вирішальною в успішному реформуванні

державної служби визнано моральну мотивацію — свідоме ставлення державних службовців до реформ як до особистих цілей.

Ще в 70-ті роки ХХ ст. в законодавстві Франції про державну службу серед обов'язків державного службовця було регламентовано дотримання ряду принципів і правил службової поведінки. У 90-ті роки склалася об'єктивна потреба реформування державної служби у зв'язку зі зниженням її авторитету, виникненням нових комплексних завдань. Підвищена увага стала приділятися не лише законодавчому закріпленню правил службової поведінки, а й їх реалізації.

У 1991 р. було створено низку органів, зобов'язаних спостерігати, розкривати і відстежувати серйозні порушення правил службової поведінки державних службовців та доводити, за необхідності, відповідну інформацію про це до прокуратури й інших органів (Центральний департамент по запобіганню корупції, Міжвідомча комісія з розслідування контрактів, що укладаються службовцями, Вища рада з етики в національній поліції). Важливим напрямом адміністративної реформи є також підготовка державних службовців з менеджменту, який пов'язує утвердження нового підходу до їх професійної етики з формуванням «нової управлінської культури».

У нормативно-правових актах і в спеціальній літературі наводиться загальний перелік вимог, рис і якостей, які зумовлюють і характеризують етичну поведінку державного службовця. Проте завдання щодо їх практичного втілення залишається невирішеним у теорії та методології державного управління.

Аналіз етики державних службовців США, Великобританії, Франції та Росії свідчить: незважаючи на відмінності у підходах до формування комплексної системи норм і способів функціонування етики державних службовців, незмінною є її мета — забезпечити професійну діяльність службовців в інтересах громадян і суспільства, а також запобігти можливим зловживанням владою і порушенням закону.

Професійну етику не можна запровадити авторитарними методами. До цього процесу потрібно залучати самих державних службовців. Продуктивним є лише двосторонній спосіб її запровадження: з одного боку, потрібно усвідомлення ролі професійної етики як основи професійної культури, колективне вироблення її цінностей і норм кожним службовцем, а з іншого — політична воля з належним формальним забезпеченням професійної етики як робочого інструменту державної служби.

### 3. Кодекс професійної етики працівників органу ДПС

Прогресивним кроком стало прийняття Кодексу честі працівника органів Державної фіскальної служби України [1], який визначає морально-етичні принципи у службовій та позаслужбовій діяльності: **патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність**. Розробка окремими державними структурами відомчих правил поведінки передбачена Загальними правилами поведінки державного службовця, в яких зазначено, що «для державних службовців, які працюють в апараті органів прокуратури, судів, дипломатичної, митної, податкової служб, відповідними органами можуть затверджуват кодекси професійної поведінки».

Вимоги Кодексу спрямовані на забезпечення справляння законодавчо встановлених податків за умови сприяння громадянам у добровільному дотриманні ними податкового законодавства, посилення справедливості та ефективності діяльності органів державної податкової служби. Вимоги Кодексу відповідають Конституції України та основним принципам державної служби, які визначені Законом України «Про державну службу».

До **загальних позитивних моральних якостей**, якими має володіти працівник ДПС згідно Кодексу належать: чесність, порядність, ввічливість, тактовність, доброзичливість, охайність, вихованість, терпіння, гуманізм; до **спеціальних позитивних моральних якостей** — ерудованість, компетентність, принциповість, людяність, стриманість, рішучість, сміливість, уважність, чуйність, самокритичність (рис. 1).

Позитивні моральні якості, якими має володіти працівник ДПС



Рис. 1. Позитивні моральні якості, якими має володіти працівник ДПС

Дії та рішення податківців зачіпають права та інтереси громадян, тому вони повинні відповідати принципам і нормам моралі, охороні авторитету державної влади і її представників. Виконання державних обов'язків потребує від представників влади розвинутого почуття відповідальності за свої рішення, дії. Процес стягування податків не є завжди добровільним, тому співробітники ДПС виконують комунікативні, організаторські, виховні та інші функції, реалізація яких вимагає найвищого напруження психіки, зібраності у спілкуванні з платником податків. Їх дії та рішення повинні відповідати закону.

Діяльність податківців здійснюється у сфері соціальних і міжособистісних конфліктів. Податківець не повинен обійматися питаннями, які можуть вплинути або бути пов'язаними з його фінансовими інтересами дружини, дітей, родичів. Спілкуючись із близькими та знайомими людьми, податківець не повинен розголошувати службові відомості, демонструвати власну поінформованість, брати на себе обов'язок вирішувати питання, які не входять до кола його службових обов'язків.

Ще одна важлива сфера — особисте життя податківця, зокрема, його сімейні стосунки, особисті зацікавлення, дозвілля. Чуйність, тактовність, гостинність — ці та інші подібні риси повинні визначати поведінку податківця в позаслужбовий час, у домашніх умовах. Працівникам ДПС забороняється обійматись іншою роботою, крім професійної діяльності, особливо якщо вона входить у протиріччя з службовими обов'язками.

Дотримання працівником у своїй поведінці вимог Кодексу є основою для:

- задоволення працівника працею у колективі та відчуття ним свого особистого внеску в досягнення загальних цілей державної податкової служби;
- зростання довіри українського суспільства до державної податкової служби, формування у громадян впевненості у рівності кожного перед законом;
- надання якісних послуг органами державної податкової служби, які задовольнятимуть потреби громадян, сприятимуть підвищенню рівня добровільного виконання ними вимог податкового законодавства.

#### 4. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника

Працівник зобов'язаний служити Українському народові, демонструючи етичну поведінку, усвідомлюючи, що державна служба передбачає:

- відданість Українському народу, зобов'язання діяти в інтересах держави та відстоювати національні інтереси, утверджуючи базові суспільні цінності;
- свідоме підпорядкування власних інтересів суспільним вимогам та інтересам і державним пріоритетам;
- професійне, сумлінне виконання службових обов'язків згідно з Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами.

Визначальними правовими принципами діяльності працівників ДПС є правомірність, правова впевненість та рівність перед законом, які мають розглядатися на фоні доцільності та дієвості.

**Основні принципи працівників ДПС України:** правомірність, правова впевненість, рівність перед законом.

**Правомірність.** Принцип правомірності в діяльності податкової служби означає:

- правильне застосування законів;
- гарантію бездоганності адміністративних процедур та добросовісності працівників;
- чітке обґрунтування рішень за скаргами та апеляціями платників податків.

**Правова впевненість.** У діяльності податкової служби важливим є послідовність виконання своїх

обов'язків. Принцип правової впевненості означає:

- визначеність прав та обов'язків як платника податків, так і податкової служби;
- надання платникам податків достовірної та повної інформації, передбаченої правовими актами;
- чіткість розподілу обов'язків та персональної відповідальності серед працівників податкової служби;
- належну оперативність розгляду справ (своєчасну підготовку та видачу платникам податків передбачених законодавством довідок, посвідчень, інших документів);
- усвідомлене ставлення до своїх повноважень у відносинах з платниками податків.

**Рівність перед законом.** Цей принцип вимагає від податкової служби чіткості у проведенні податкової політики. Визначальною для державної організації є діяльність, що ґрунтується на правових принципах. У разі якщо державна організація, призначення якої — здійснювати контроль за виконанням вимог закону, сама їх не дотримується, цим самим вона порушує сутність демократії.

Платники податків очікують, свідомо чи несвідомо, що дії працівників податкової служби відповідають вимогам закону, мають правову впевненість і відповідають за рівність перед законом, у протилежному випадку платники податків ухилятимуться від виконання своїх податкових зобов'язань.

Принцип рівності перед законом означає:

- зрозумілість та визначеність у проведенні податкової політики;
- гарантії єдиного підходу до виконання функціональних обов'язків.

ДПС є державною організацією, призначеною здійснювати контроль за дотриманням закону, але водночас вона є й виконавчою організацією, яка повинна оперативно та ефективно виконувати роботу, ґрунтуючись на правових принципах.

Повага податківця до платників податків зумовлена одним з основних принципів державної служби — пріоритетом прав людини і громадянина. Покращити обслуговування платників податків, створити їм зручні умови для виконання податкових зобов'язань — одне з основних завдань реформування податкової служби. Працівники податкової служби мають з належною повагою ставитись до прав, обов'язків та законних інтересів громадян, не повинні проявляти свавілля чи байдужості до їх правомірних дій та вимог, допускати проявів бюрократизму, відомчості та місництва, нестриманості у висловлюваннях. Усі платники податків — громадяни та підприємства очікують від податкової служби шанобливого ставлення до них і надання якісних послуг. У свою чергу вони надають податковій службі закриту інформацію: особисті дані про себе та інших. Тому вони мають бути впевненими, що податкова служба зберігає конфіденційність цієї інформації. Іноді ж трапляються ситуації, коли платники податків діють нечесно, тому податківці намагаються в першій же інстанції запобігати таким ситуаціям шляхом застосування превентивних заходів. Наприклад, шляхом надання інформації, належної уваги до адміністрування податків, водночас чого платники податків вчасно отримують чіткі рішення за оскарженнями та запитами, а також шляхом роз'яснення законів. Якщо все це не дає позитивних результатів, податкова служба застосовує жорсткі заходи шляхом проведення коригувань, притягнення до

адміністративної відповідальності, частіших та інтенсивніших контролів або, зрештою, притягнення до кримінальної відповідальності.

**Морально-етичні принципи працівника податкової служби:** патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність, справедливість, законність, нейтральність та неупередженість, ефективність, прозорість і відкритість

**Патріотизм.** Любов до України, захист її суверенності та економічних інтересів, самовіддана праця на благо Українського народу. Неухильне дотримання Конституції України, чинного законодавства. Шанування державних символів - Державного Прапора України, Державного Герба України і Державного Гамну України. Недопущення дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам держави чи негативно вплинути на репутацію державної служби.

**Духовність.** Наслідування духовним та моральним цінностям - мудрості, мужності, шляхетності, порядності, сформованим багатовіковою історією Українського народу. Постійне вдосконалення свого інтелектуального та культурного рівня.

**Чесність.** Правдивість, сумлінне виконання своїх обов'язків з визнанням верховенства Закону. З професією податківця несумісні корумпованість та хабарництво. «Професійна чесність» означає, що працівники податкової служби у своїй діяльності дотримуються вимог законів і не входять у зговір з платниками податків. Такі поняття, як бездоганність і порядність на сьогодні дещо знецінені, але саме вони адекватні змісту професійної чесності. Професійна чесність податківців не повинна підлягати сумніву. Працівник повинен усвідомлювати, що державна посада є виявом довіри народу. Проходження державної служби в органах державної податкової служби несумісне з корумпованістю і хабарництвом.

**Культура спілкування.** Вільне володіння державною мовою. Пріоритет прав людини. Відкритість, толерантність, повага та довіра до громадян і колег. Неупереджене ставлення до платників податків.

**Корпоративність.** Збереження честі та примноження кращих традицій свого колективу. Вміння працювати з людьми, прислухатися до їхньої думки, бути принциповим і вимогливим до себе, ініціативним і відданим справі. При цьому заздрість і зневага, приниження гідності колег по роботі - неприпустимі. Кожен, хто досягає успіху, - гідний поваги та пошани, хто відчуває труднощі у роботі, - має право на підтримку та допомогу колег. Працівник повинен примножувати кращі традиції свого колективу, бути принциповим і вимогливим до себе, колег і громадян, поважати права, законні інтереси, честь, гідність, репутацію осіб. Працівник повинен відстоювати професійну честь і гідність як особисту, так і своїх колег, не допускати розголошення недостовірної інформації та упередженої критики на їх адресу. Працівник зобов'язаний мати охайний діловий зовнішній вигляд. Керівник зобов'язаний бути відданим етичним принципам і нормам професійної діяльності та демонструвати підлеглим і громадянам зразкову етичну поведінку та здійснювати добір працівників до органу державної податкової служби, враховуючи їх моральні, професійні та ділові якості. Також керівник повинен бути справедливим в оцінці роботи підлеглих, застосовуючи відповідне моральне і матеріальне стимулювання працівника, у тому числі просування по службі.

**Справедливість.** Працівник повинен постійно вдосконалювати організацію своєї роботи на засадах справедливості. Своїми вчинками, діями, поведінкою зміцнювати віру громадян у законність дій та рішень органів державної податкової служби, сприяти добровільному дотриманню ними вимог податкового законодавства.

**Законність.** Працівник зобов'язаний дотримуватися Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права.

Працівник не повинен допускати впливу на виконання своїх службових обов'язків особистих (приватних) інтересів, інтересів членів своєї сім'ї або інших осіб, якщо ці інтереси не збігаються із завданнями органів державної податкової служби та/або суперечать їм.

**Нейтральність та неупередженість.** Працівник не може бути членом політичної партії і незалежно від власних політичних поглядів повинен виконувати свої службові обов'язки в

межах законодавства з дотриманням норм Кодексу. На час перебування на посаді в органах державної податкової служби працівник зобов'язаний призупинити членство в політичній партії. Працівник, з урахуванням конституційних прав, може брати участь у громадській діяльності лише в позаробочий час, не підриваючи віру громадськості в неупереджене виконання ним своїх службових обов'язків. Під час виконання службових обов'язків працівник зобов'язаний будувати свої відносини з громадянами на основі довіри, поваги та неупереджено ставитися до різних політичних і релігійних переконань, уникати будь-яких дій, що порушують стандарти етичної поведінки.

**Ефективність.** Працівник повинен постійно працювати над удосконаленням свого професійного рівня. Працівник повинен виконувати службові обов'язки, проявляючи ініціативу, творчість і принциповість, ефективно використовувати робочий час. Працівник повинен використовувати ввірені йому службове майно, кошти та будь-які інші активи ефективно, за призначенням та заощадливо.

**Прозорість і відкритість.** Працівник не повинен приховувати від громадян інформацію, яка згідно з нормативно-правовими актами може або повинна бути розповсюджена належним чином, умисно затримувати її, надавати недостовірну чи неповну інформацію. Працівник повинен обґрунтовувати та роз'яснювати прийняті ним рішення.

## 5. Права, обов'язки та відповідальність працівника

### **Працівник ДПС не має права:**

- сприяти, використовуючи своє службове становище, фізичним та юридичним особам у здійсненні ними підприємницької діяльності з метою незаконного одержання за це матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг.

- обійматися підприємницькою діяльністю безпосередньо, через посередників або підставних осіб, бути повіреним третіх осіб при вирішенні справ у органах державної податкової служби, а також виконувати роботу на умовах сумісництва (крім наукової, викладацької, творчої діяльності).

- входити особисто (крім випадків, коли державний службовець здійснює функції з управління акціями (частками, паями), що належать державі, та представляє інтереси держави в раді товариства (спостережній раді) або ревізійній комісії господарського товариства), через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, кредитно-фінансових установ, господарських товариств тощо, організацій, спілок, об'єднань, кооперативів, які здійснюють підприємницьку діяльність.

### **Працівник зобов'язаний:**

- дотримуватися комерційної та службової таємниці.

- неухильно виконувати встановлені законодавством вимоги щодо використання інформації, отриманої під час виконання ним службових обов'язків.

- не розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним при виконанні своїх службових обов'язків.

- не розповсюджувати інформацію про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або про інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України.

Доручення, надане керівником, повинно бути законним, чітким, зрозумілим. Його виконання необхідно здійснювати точно і в установлений строк. Працівник, дотримуючись норм чинного законодавства, самостійно визначає правомірність доручень, наданих керівництвом, та можливу шкоду, що буде завдано інтересам суспільства, людині, державі у випадку виконання доручення, яке не є правомірним.

У разі одержання доручення (письмового чи усного), яке працівник вважає неправомірним, останній зобов'язаний негайно доповісти про це особі, яка надала доручення, а в разі його підтвердження — не виконувати його, а повідомити вищого за посадою керівника.

### **Працівник має право на:**

- належні, безпечні і здорові умови праці;

- своєчасне одержання винагороди за працю;
- захист від незаконного звільнення;
- соціальний захист;
- захист від необ'єктивного оцінювання результатів його роботи;
- захист від незаконного тиску з метою прийняття рішень, які суперечать нормам чинного законодавства України.

Під час роботи в податкових органах можуть виникати конфлікт інтересів.

Конфлікт інтересів впливає із ситуації, коли податківець як державний службовець має приватний інтерес, тобто переваги для себе або своєї родини, близьких родичів, друзів чи осіб та організацій, з якими він має або мав спільні ділові чи політичні інтереси, що впливає або може впливати на упереджене та об'єктивне виконання службових обов'язків. Будь-який з таких конфліктів має бути вирішений до прийняття на державну службу чи призначення на нову посаду.

Працівник повинен виконувати обов'язки, передбачені законами України «Про державну службу», «Про державну податкову службу в Україні», «Про державну таємницю», іншими нормативно-правовими актами, та не допускати корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, визначених Законом України «Про боротьбу з корупцією». Працівник не має права обійматися забороненою законодавством діяльністю, а також повинен відмовитися від здійснення іншої, не забороненої чинним законодавством діяльності, якщо вона може призвести до конфлікту інтересів.

## 6. Протидія корупції в органах державної податкової служби України

За визначенням Кодексу етики, *винагорода* (подарунок) — матеріальні блага, послуги, пільги або інші переваги, у тому числі прийняття чи одержання предметів (послуг) шляхом їх придбання за ціною (тарифом), яка є істотно нижчою від їх фактичної (дійсної) вартості, а також вартість незаконно одержаних послуг, отриманих від громадян у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків.

**Працівник при виконанні службових обов'язків не має права:**

- просити або примушувати будь-яких осіб надавати винагороду (подарунки) собі або іншим особам;
- приймати прямо чи опосередковано винагороду (подарунки) за прийняття рішень, виконання дій, що входять до його повноважень, чи бездіяльність на свою користь чи інших осіб;
- надавати прямо чи опосередковано винагороди (подарунки) іншим особам, у т.ч. своїх керівників, за виконання останніми будь-яких дій або невиконання певних дій (бездіяльність) на свою користь чи інших осіб.

Винагорода (подарунок) визнається наданою безпосередньо, якщо винагороду (подарунок) одержали особи, які є близькими родичами, інші особи, за умови, що працівник про це знав та був зацікавлений в її отриманні.

Громадяни мають право подавати до органів ДПС в установленому законодавством порядку звернення про порушення працівниками етичних норм поведінки. Результати розгляду звернення органи ДПС доводять до відома громадян, які вносили ці звернення. Органи ДПС узагальнюють та аналізують звернення про порушення працівниками етичних норм поведінки та періодично інформують громадськість про результати їх розгляду.

Робота державного службовця входить до компетенції Закону України «Про боротьбу з корупцією».

Закон України „Про боротьбу з корупцією” до *корупційних діянь* відносить:

- а) діяння державних службовців, що полягають у незаконному одержанні матеріальних благ за виконані дії чи придбання їх за спеціально зниженою ціною;
- б) одержання державним службовцем кредитів, позичок, нерухомого та іншого майна, цінних паперів з використанням пільг, при цьому не передбачених законодавством.

Крім них можна віднести:

в) вимагання коштів від громадян за надання послуг, на які вони мають право за законом;

г) здійснення державними службовцями безпосередньо чи через підставних осіб підприємницької діяльності з використанням посадових повноважень та інші.

Закон України „Про боротьбу з корупцією” передбачає ряд спеціальних обмежень щодо державних службовців, у тому числі і працівників органів ДПС, спрямованих на попередження корупції:

- використовувати своє службове становище для сприяння фізичним чи юридичним особам у їх діяльності; суміщати свою роботу з іншими видами діяльності (крім наукової, викладацької, творчої);

- входити до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, установ, організацій; перешкоджати у доступі громадян до інформації, яка необхідна їм.

За вчинене корупційне діяння, що не містить ознак злочину, службовці несуть адміністративну відповідальність у розмірі від 25 до 50 н.м.д.г. за спеціальною процедурою. Адміністративна відповідальність накладається, зокрема, за порушення ст. 184-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення „Неправомірне використання державного майна”). Також може накладатися кримінальна відповідальність (ст. 364 Кримінального кодексу „Зловживання владою або службовим становищем”, ст. 368 КК „Одержання хабара”).

Державний службовець, звільнений з державної служби у зв'язку з засудженням за вчинення корупційного діяння, позбавляється права на одержання пенсії.

Основними завданнями управління по боротьбі з корупцією і безпеки в органах ДПС є:

– попередження, виявлення і розкриття посадових злочинів і корупції з боку працівників податкової служби під час виконання службових обов'язків;

– профілактична робота стосовно недопущення розголошення службової таємниці, втрати спеціальної техніки, зброї, документів строгої звітності та інформації, що зберігається в банках даних податкової служби;

– безпека органів ДПС, її працівників та їх близьких родичів (захист від протиправних дій з боку злочинних елементів і злочинних угруповань).

Виходячи із завдань та правового статусу підрозділів по боротьбі з корупцією, співробітники служби наділені такими правами та повноваженнями: – здійснюють розгляд і вирішення звернень громадян, посадових осіб з питань, що входять до їх компетенції, проводять оперативно-розшукову діяльність і дізнання згідно з чинним законодавством;

– здійснюють адміністративне провадження у справах про корупційні діяння та оперативне супроводження процесу розслідування кримінальних справ, порушених стосовно працівників податкової служби іншими правоохоронними органами;

– мають право організувати відомчі перевірки з питань діяльності органів ДПС та отримувати в кадрових підрозділах необхідні для службової діяльності відомості: знайомитися з особовими справами працівників, з відома відповідних керівників викликати працівників і отримувати від них пояснення;

– можуть безперешкодно знайомитися з матеріалами оперативно-розшукової діяльності, що не розкривають джерел інформації та іншими документами органів ДПС, робити з них копії, а в разі потреби, навіть вилучати, брати участь у документальних та інших перевірках, які проводяться працівниками фіскальної служби. За виявленими порушеннями й умовами їх скоєння можуть вносити відповідним керівникам органів податкової служби пропозиції щодо вжиття заходів реагування, які є обов'язковими для розгляду;

– взаємодіють з іншими правоохоронними органами та вживають оперативних заходів реагування захисту працівників податкової служби та їх близьких родичів від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням посадових обов'язків;

– проводити гласні та негласні оперативно-розшукові заходи у порядку, визначеному Законом України „Про оперативно-розшукову діяльність”;

– виявляти оперативним та іншим шляхом працівників ДПС, які допускають порушення чинного законодавства, розголошують службову таємницю і ін.;



– документувати протиправну діяльність правопорушників з метою притягнення їх до дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності;

– встановлювати наміри окремих осіб і злочинних угруповань з підготовки та скоєння протиправних і провокаційних дій щодо ДПС та її працівників.

Таким чином, Управління по боротьбі з корупцією є єдиним підрозділом внутрівідомчого контролю у складі органів фіскальної служби, якого спеціально у законодавчо визначеному порядку уповноважено здійснювати контроль за діяльністю працівників податкової служби з використанням оперативно-розшукових заходів, а в разі потреби – застосовувати примус.

Метою діяльності підрозділів по боротьбі з корупцією залишається попередження, виявлення та розкриття посадових злочинів і корупції з боку податківців. Кожний співробітник служби повинний працювати на випередження, не „втопити працівника”, а допомогти йому вчасно зупинитися, не перейти межі дозволеного.

### **Питання для самоконтролю:**

1. У яких нормативно-законодавчих актах задекларовані етичні норми працівників державної податкової служби?
2. Вкажіть основні завдання етики працівника державної податкової служби України.
3. Перерахуйте обов'язки працівника податкового органу.
4. Розкрийте особливості професійної етики державного службовця США.
5. Розкажіть про стандарти професійної етики державних службовців країн Європи.
6. Розкрийте особливості професійної етики державного службовця Великобританії.
7. Розкажіть про стандарти професійної етики державних службовців Франції.
8. Перерахуйте морально-етичні принципи у службовій та позаслужбовій діяльності державних службовців.
9. Назвіть моральні якості, якими, на Вашу думку, має володіти працівник ДПС.
10. Вкажіть основні принципи працівників ДПС.
11. Перерахуйте права та обов'язки працівників ДПС.

**Рекомендована література:** [1, 11, 15, 16, 19, 28].

## Тема 12: «Професійні ризики бухгалтера»

### План.

1. Професійний ризик бухгалтера: сутність, об'єкт, суб'єкт.
2. Класифікація професійних ризиків бухгалтера.

**Мета заняття:** розглянути сутність професійного ризику бухгалтера, об'єкт та суб'єкт професійного ризику бухгалтера, дослідити види професійних ризиків, класифікацію професійних ризиків облікового персоналу та фактори впливу на професійний ризик бухгалтера.

**Ключові терміни та поняття:** професійні ризики, об'єкти професійного ризику, суб'єкти професійного ризику.

### 1. Професійний ризик бухгалтера: сутність, об'єкт, суб'єкт.

Сьогодні у сфері бухгалтерського обліку існує велика кількість ризиків, пов'язаних з маніпулюванням бухгалтером різними методами обліку, що, відповідно, може змінювати величину фінансового результату діяльності підприємства. Цей факт призводить до викривлення облікової інформації, що, в свою чергу, накладає відповідальність на бухгалтера перед суспільством.

**Об'єктом професійного ризику бухгалтера** є процес організації та ведення бухгалтерського обліку, який, в свою чергу, включає процес документування господарських операцій (до якого має відношення бухгалтер); формування облікової політики підприємства (прийняття участі бухгалтера у розробці Наказу про облікову політику, виборі методів обліку, які найкращим чином врахували б всі особливості діяльності підприємства); а також окрім необхідності правильного віднесення операцій на конкретні рахунки обліку, ще й правильне здійснення розрахунків за операціями.

**Суб'єктами професійного ризику** бухгалтера є, безпосередньо, обліковий персонал підприємства, в особі головного бухгалтера, його заступника та рядових бухгалтерів, який спричиняє виникнення даного ризик.

### 2. Класифікація професійних ризиків бухгалтера.

Причиною ризиків, які виникають в системі бухгалтерського обліку, є їх суб'єктивних характер, пов'язаний з людським фактором, всі ризики системи бухгалтерського обліку можна визначити прямо залежними від якісного здійснення професійної діяльності працівниками бухгалтерської служби (суб'єктів організації та ведення обліку) та наслідків (результатів) їх роботи.

На рис. 1 визначено вісім класифікаційних ознак бухгалтерського ризику.

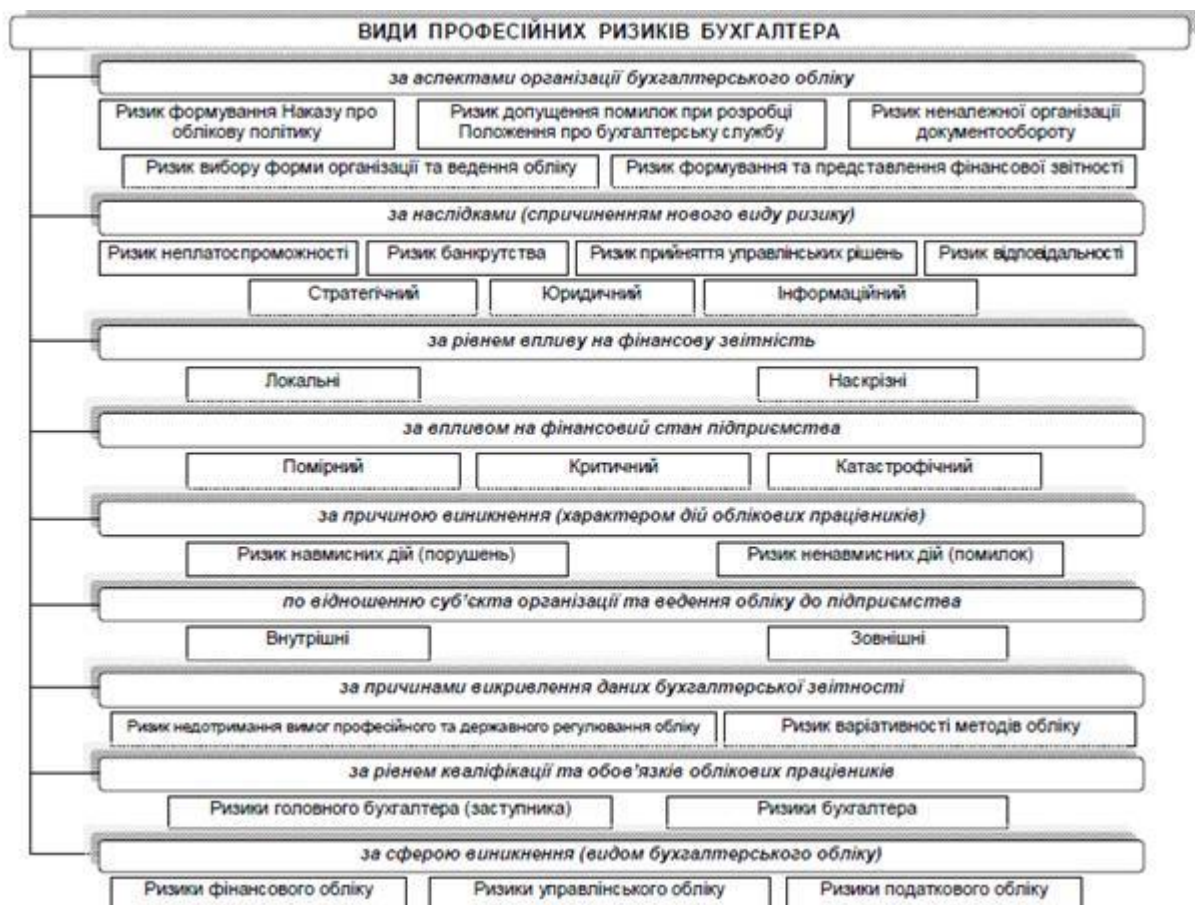


Рис.1. Види професійних ризиків [1, с.41]

Таблиця 1

Характеристика професійних ризиків працівників бухгалтерської служби підприємства [1, с.42]

№ з/п	Вид професійного ризику	Коротка характеристика
1	2	3
<b>За аспектами організації бухгалтерського обліку</b>		
1	Ризик формування Наказу про облікову політику	Пов'язаний з помилками та нечітким формулюванням положень Наказу про облікову політику, що мають двояке трактування однієї і тієї ж самої позиції та створюють підставу для вибору методу обліку, а не суворому дотриманню визначених положень; не здійснення перегляду методик обліку, які є нераціональними на новому етапі розвитку підприємства, що може призвести до викривлення та неповноти облікової інформації
2	Ризик допущення помилок при розробці Положення про бухгалтерську службу	Ймовірність збоїв у роботі підприємства, викликана незабезпеченістю ланки управління необхідною та вчасною інформацією для прийняття рішень, а також нечіткому визначенні у Положенні про бухгалтерську службу прав, обов'язків, відповідальності облікових працівників та їх порядку підпорядкування керівництву та іншим підрозділам
3	Ризик неналежної організації документообороту	Пов'язаний з не розробленістю або недостатньою розробленістю графіку документообороту, неналагодженість зв'язків між підрозділами, що викликає затримку відображення в обліку господарських операцій, які відбулися, та вчасну передачу зведеної інформації управлінському персоналу для прийняття

		рішень
4	Ризик вибору форми організації та ведення бухгалтерського обліку	Необґрунтований вибір форми організації та ведення обліку, що може викликати виникнення додаткових витрат, збільшення ступеня інформаційного ризику та ризику відповідальності перед користувачами бухгалтерської звітності (наприклад, недотримання принципу економічної доцільності при автоматизації обліку на підприємстві, залучення для ведення бухгалтерського обліку низько кваліфікованих суб'єктів підприємницької діяльності, які надають такі послуги, вибір застарілого програмного забезпечення з бухгалтерського обліку, недостатній рівень економічної безпеки даних при комп'ютеризації обліку та інше
5	Ризик формування та представлення фінансової звітності	Полягає в недотриманні вимог законодавства щодо розкриття у звітності достовірної інформації про стан та результати діяльності підприємства; може бути пов'язаний маніпуляцією даних та викривленням інформації, що надається користувачам. За наслідками (спричиненням нового виду ризику)
<b>За наслідками (спричиненням нового виду ризику)</b>		
6	Ризик неплатоспроможності	Відсутність можливості у підприємства розрахуватися за своїми зобов'язаннями із-за розбалансованості у часі надходжень та витрачань грошових коштів, викликаних навмисними або ненавмисними діями бухгалтера, появою нових зобов'язань перед третіми особами, що виникли внаслідок професійної діяльності або бездіяльності облікового персоналу
7	Ризик банкрутства	Ймовірність понесення значних збитків, що призводить до банкрутства суб'єкта господарювання, спричинена неправильним вибором способу інвестування капіталу, нездатністю підприємства розрахуватися за зобов'язаннями, повною втратою власного капіталу в результаті прийняття рішень на основі випадково недостовірної чи навмисно фальсифікованої облікової інформації
8	Інформаційний ризик	Ймовірність понесення втрат в результаті неповноти, недостовірності, інформації, неточності, несвочасності, неоперативності та незрозумілості інформації, на основі якої приймаються рішення керуючою ланкою підприємства або іншими користувачами (контрагентами)
9	Ризик прийняття управлінських рішень	Відсутність альтернативних варіантів при прийнятті управлінських рішень, викликаних неналагодженою роботою бухгалтерської служби, невчасним отриманням облікової інформації, її неповнотою
10	Стратегічний ризик	Неправильний вибір стратегічного розвитку підприємства, викликаний невідповідністю програми стратегії та ресурсного потенціалу для досягнення поставлених цілей, що виникла в результаті неповноти та недостовірності інформації, представленої бухгалтерською службою підприємства
11	Юридичний ризик	Пов'язаний з недотриманням контрагентами положень договорів постачання, реалізації продукції, надання робіт та послуг, а також вимог законодавства щодо ведення підприємницької діяльності
12	Ризик відповідальності	Ймовірність понесення втрат/збитків як працедавцем (суб'єктом господарювання), так і найманою особою (працівником бухгалтерської служби), за результатами роботи бухгалтера та негативним впливом її наслідків на діяльність третіх осіб, які є користувачами бухгалтерської звітності; порушення бухгалтером вимог законодавства при веденні фінансового, податкового обліку,

		складанні та поданні звітності, нарахуванні та сплаті податків, використанні бюджетних коштів тощо
<b>За рівнем впливу на фінансову звітність</b>		
13	Локальний ризик	Допущення помилки або здійснення порушень бухгалтером, які викривляють облікову інформацію на локальному рівні та не здійснюють вплив на достовірність бухгалтерської звітності (наприклад, помилка чи описка у договорі щодо строків та порядку розрахунків)
14	Наскрізний ризик	Вірогідність викривлення показників бухгалтерської звітності, викликана помилками та порушеннями бухгалтера у первинних документах, регістрах обліку, відповідних розрахунках тощо
<b>За впливом на фінансовий стан підприємства</b>		
15	Помірний ризик	Ступінь ризику в межах якого діяльність підприємства зберігає економічну доцільність та при підвищенні професійного ризику облікових працівників зростає ймовірність понесення втрат в розмірі величини очікуваного доходу від діяльності
16	Критичний ризик	Можливість виникнення втрат понад величину очікуваних доходів, але не в катастрофічних розмірах для підприємства (причинами можуть бути масштабні порушення бухгалтером податкового законодавства, висування судових позовів до підприємства, викликаних наслідками професійної роботи працівників бухгалтерської служби та інше)
17	Катастрофічний ризик	Вірогідність понесення суб'єктом господарювання втрат набагато більших за своїм обсягом від запланованого доходу (виникає загроза банкрутства підприємства), спричинена діями бухгалтера
<b>За причиною виникнення (характером дій облікових працівників)</b>		
18	Ризик навмисних дій (порушень)	Виникає із-за порушення моральності обліку, яке відбувається внаслідок діяльності або бездіяльності працівників бухгалтерської служби, навмисному недотриманні бухгалтером вимог законодавства, П(С)БО України, посадових інструкцій, інших нормативно-правових актів і внутрішніх розпорядчих документів підприємства, що регулюють ведення бухгалтерському обліку
19	Ризик ненавмисних дій (помилки)	Є результатом недостатньої кваліфікації працівників, їх недбалої ставлення до виконання своїх обов'язків, неправильної організації роботи в частині розподілу обов'язків, виконання роботи з великим обсягом даних, морально-психологічний стан працівника, невідповідність темпераменту виконавця обліковій роботі, напружений психологічний клімат в колективі бухгалтерської служби
<b>По відношенню суб'єкта організації та ведення бухгалтерського обліку до підприємства</b>		
20	Внутрішній ризик	Ймовірність понесення втрат (збитків) підприємством в результаті некваліфікованого здійснення професійної діяльності, допущення помилок, бездіяльності або навмисних порушень бухгалтером (за умов відсутності окремого відділу) або працівниками бухгалтерської служби підприємства
21	Зовнішній ризик	Ймовірність понесення втрат (збитків) підприємством в наслідок некваліфікованих дій або бездіяльності суб'єкта підприємницької діяльності, який займається веденням бухгалтерського обліку на договірних умовах
<b>За причинами викривлення даних бухгалтерської звітності</b>		

22	Ризик недотримання вимог професійного та державного регулювання обліку	Ймовірність понесення витрат підприємством як наслідок недотримання бухгалтером вимог професійної етики та законодавчо-нормативного регулювання при організації та веденні бухгалтерського обліку, викривлення даних бухгалтерської звітності
23	Ризик варіативності методів бухгалтерського обліку	Ризик вибору необґрунтованого методу обліку для навмисного вуалювання розміру фінансових результатів підприємства, що призводить до викривлення достовірності бухгалтерської звітності
<b>За рівнем кваліфікації та обов'язків облікових працівників</b>		
24	Ризики головного бухгалтера (заступника)	Ймовірність понесення витрат або збитків підприємством у результаті невиконання або несумлінного чи некваліфікованого виконання головним бухгалтером своїх обов'язків щодо організації обліку, розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерської служби тощо
25	Ризики бухгалтера	Ймовірність допущення помилок та порушень при веденні бухгалтерського обліку, складанні звітності
<b>За сферою виникнення (видом бухгалтерського обліку)</b>		
26	Ризики фінансового обліку	Можливість понесення витрат внаслідок неправильного ведення бухгалтером фінансового обліку (помилки та порушення) та відповідне складання фінансової звітності
27	Ризики управлінського обліку	Вірогідність понесення втрат при прийнятті неефективного управлінського рішення на основі даних управлінського обліку (управлінської звітності)
28	Ризики податкового обліку	Ймовірність понесення втрат при невчасному представленні податкової звітності, нарахуванні та сплаті податків, зборів та платежів, у вигляді донарахувань податків, нарахування пені або штрафів

До основних факторів, які впливають на появу та збільшення ступеня професійного ризику бухгалтера, належать: форма організації та ведення обліку, кваліфікація працівників бухгалтерської служби, графік документообігу, елементи облікової політики підприємства, професійне судження бухгалтера, система внутрішнього контролю, суміщення посад або виконання надурочної роботи, що може стати причиною халатного відношення до виконання професійних обов'язків бухгалтером та інші.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке професійний ризик бухгалтера?
2. Що є об'єктом професійного ризику бухгалтера?
3. Хто є суб'єктом професійного ризику бухгалтера?
4. Перерахуйте класифікаційні ознаки бухгалтерського ризику.
5. Дайте характеристику професійних ризиків працівників бухгалтерської служби підприємства.

**Рекомендована література:** [1, 9, 11, 15, 16, 17, 28].

## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

## Базова література

1. Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Професійна етика: навч. посіб. – Київ: Центр учбової літератури, 2011. – 252с.
2. Вигівська І.М. Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу // Вісник ЖДТУ. 2010. № 4 (54). С. 40-43.
3. Вигівська І.М. [Професійні ризики бухгалтера та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку](http://www.stattionline.org.ua/ekonom/60/7905-profesijni-riziki-buxgaltera-ta-ix-vpliv-na-organizaciyu-buxgalterskogo-obliku.html) – Житомир, 2010 - [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/60/7905-profesijni-riziki-buxgaltera-ta-ix-vpliv-na-organizaciyu-buxgalterskogo-obliku.html>
4. Глянцева О. І. Професійні ризики в роботі бухгалтера і методи їх усунення / О. І. Глянцева // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України : тези доповідей V Студентської наукової конференції (зі статусом наукової), Львів, 18–19 жовтня 2012 року. Частина 1 / Національний університет "Львівська політехніка", Інститут економіки і менеджменту, Кафедра обліку та аналізу. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 50–51.
5. Давидов Г.М., Шалікова Н.С. Облікова політика: навч. посіб. – Київ : Знання, 2010. – 479 с.
6. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів / Н.В. Гуріна // Науковий журнал «Бізнес інформ». – 2015.– № 8. – С. 194 – 199.
7. Гуріна Н.В., Блищик Л.В. Вплив професійного судження бухгалтера на якість фінансової звітності підприємства [Електронний ресурс] / Н.В. Гуріна, Л.В. Блищик // Інфраструктура ринку. – 2018. - №24. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.market-infr.od.ua/uk/24-2018>, С.405-411.
8. Гуріна Н.В., Дойонко А.М. Застосування професійного судження бухгалтера в умовах ринкової економіки: вітчизняний та міжнародний досвід / Н.В. Гуріна, А.М. Дойонко // Економічний вісник. –2018. – № 11.
9. Гуріна Н.В., Коротаєва І.Р. Професійні ризики бухгалтера: сутність та методи їх усунення / Н.В. Гуріна, І.Р. Коротаєва // Трансформація фінансової системи та обліку в умовах інноваційної глокалізації національної економіки : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції – Одеса: Одеський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. – 25-26 жовтня 2018. – С. 112 – 113.
10. Гуріна Н.В., Любченко В.С. Особливості професійної етики бухгалтера / Н.В. Гуріна, В.С. Любченко // Трансформація фінансової системи та обліку в умовах інноваційної глокалізації національної економіки : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції – Одеса: Одеський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. – 25-26 жовтня 2018. – С. 119 – 121.
11. Гуріна Н.В., Бабак А.М. Професійна етика бухгалтера як складова стратегії розвитку економіки / Н.В. Гуріна, А.М. Бабак // Young scientists' view of modern science:proceedings of 36<sup>th</sup> International Scientific Conference (Boston, Nov 30,2018)-Boston: «Lulu Press.Inc», 2018. - С.18-21.
12. Гуріна Н.В., Левіна Д.О. Принципи та загрози незалежності аудиторів / Н.В. Гуріна, Д.О. Левіна // Економічне майбутнє України очима молодих дослідників : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (30 листопада 2018 р.) – Київ. – 2018. – С. 32 – 34.
13. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін. – Київ: ВЦ – Академія. 2000–2002. – 952с.
14. Жураковська І.В. Професійна етика бухгалтера та аудитора: електронний посібник – Луцьк, 2013 // Бібліотека електронних навчальних посібників Луцького НТУ. URL: <http://elib.lutsk-ntu.com.ua/books/fof/oa/2013/13-01/>
15. Жураковська І.В. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. –113 с
16. Кіндрацька Л.М. Нова ідеологія формування бухгалтерської професії в Україні // Школа професійного бухгалтера. – 2012. – № 11(106). – С. 12-14.
17. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.iaf.kiev.ua/images/stories/library/standarts/kodeks-etiki.pdf>

18. Левицька С.О. Професійний рівень бухгалтера: критерії оцінки, вимоги до підготовки, система підвищення кваліфікації // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2010. - Випуск 13. - С.230-235.

19. Метелиця В.М. Регулювання та забезпечення розвитку професії бухгалтера: ієрархія міжнародних інституцій // Облік і фінанси. 2013. № 19. С. 5-11.

20. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635 від 27.06.2013 - [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>

21. Петрик О.А. Проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів в Україні // Школа професійного бухгалтера. –2013. – № 10(94). – С. 38-39.

22. Податковий кодекс України : закон України від 18.11.2011 № 996-XIV (в редакції від 20.11.2016 р.)//База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (в редакції від 18.09.2018 р.)//База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

24. Скаун Л.С. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:[http://www.rusnauka.com/12.APSN\\_2007/Economics/20488.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12.APSN_2007/Economics/20488.doc.htm)

25. Сторожук Т.М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: монографія. /відп. ред. Н.І. Грицюк. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 460 с.

26. Сторожук Т.М. Процес формування професійного судження бухгалтера // Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С. 75-78.

27. Ткаченко Н.М. Оновлена фінансова звітність в Україні: навч.-практич. посіб. – Київ: Алерта, 2015. – 66 с.

28. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. економ. наук : 08.00.09 / Чижевська Людмила Віталіївна. – Житомир, 2007. – 80 с.

29. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект// Проблеми теорії, методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. № 2 (29). С. 195-205.

#### Допоміжна література

1. Баштановский В.И., Согомонов Ю.В. Этика профессии: миссия, кодекс, поступок / Монография / Тюмень: НИИ прикладной этики ТюмГНГУ, 2013. -378 с.

2. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність // Аудитор України. – 2010. – № 5 (57). – С. 16–20.

3. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / Сердюк В. М. та ін. – Донецьк: Донецький національний університет, 2013. – 308 с.

4. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. –5-те вид, доп., перероб. – Київ: Алерта, 2011. – 976 с.

#### Інформаційні ресурси в Інтернеті

1.Сайт Верховної Ради України: [//www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

2.Сайт Кабінету Міністрів України <http://www.kmu.gov.ua>

3.Сайт ЛІГА: Закон: <http://www.liga.net>

4.Сайт Міністерства Фінансів України: <http://www.minfin.gov.ua>

5. Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

6. Нормативні документи Аудиторської палати України / <http://www.apu.com.ua>.

7. Global Code of Ethics for Accounting Educators <http://www.iaaer.org/about/files/EthicsENG.pdf>.

#### Міжнародні видання

1. [Academic Journals & Conferences](#) of Lviv Polytechnic National University

2. Journal of Accounting Research



3. **Sustainable development of economy** / *Білоцерківський національний аграрний університет, Університет економіки і підприємництва, Інститут економіки, технологій і підприємництва*
4. Актуальні проблеми міжнародних відносин: зб. наук. пр. / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, Ін-т міжнар. відносин.
5. Журнал європейської економіки: наук. журн. / Терноп. нац. екон. ун-т.
6. Збірник наукових праць "Фінанси, облік і аудит" / Київський національний економічний університет
7. Збірник наукових праць «*Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*» / Національна академія статистики, обліку та аудиту.
8. Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу» / Житомирський державний технологічний університет.
9. Міжнародний науковий економічний журнал «Бізнес Інформ»
10. Науково-теоретичний журнал «Наука й економіка» / ПВНЗ «Хмельницький економічний університет»
11. Фаховий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки»