Міністерство освіти і науки України
Запорізький національний університет

Я. В. Удодова

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ТА АУДИТОРА

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти магістра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Затверджено
вченою радою ЗНУ
Протокол № ___ від ___

Запоріжжя
2024

УДК 657:174(076.5)
У 313

Удодова Я. В. Професійна етика бухгалтера та аудитора : курс лекцій для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. 104 с.

У виданні подано повний виклад теоретичного матеріалу навчальної дисципліни «Професійна етика бухгалтера та аудитора». Структурно курс лекцій включає 6 тем. Увагу акцентовано на розкритті сутності професійної етики, основоположних принципів та концептуальній основі етики бухгалтерів і аудиторів, професійної етики бухгалтерів в бізнесі, професійної етики незалежних аудиторів, незалежності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів), професійної етики внутрішніх аудиторів. Тлумачення основних термінів і понять дисципліни міститься у глосарії. У виданні запропоновано рекомендовану літературу для поглибленого вивчення програмного матеріалу курсу студентами.

Для здобувачів ступеня вищої освіти магістра, які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит».

Рецензент

В. Г. Гончарова, кандидат наук з держ.упр., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

Відповідальний за випуск

Н. М. Проскуріна, доктор економ. наук, професор, завідувач кафедрою обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП……..…….……..…….... 4

Тема 1. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві 6

Тема 2. Основоположні принципи та концептуальна основа етики бухгалтерів і аудиторів 22

Тема 3. Професійна етика бухгалтерів в бізнесі 35

Тема 4. Професійна етика незалежних аудиторів 43

Тема 5. Незалежність професійного бухгалтера-практика (аудитора)…… 52

Тема 6. Професійна етика внутрішніх аудиторів…….. 71

Глосарій……........……..…… 97

Рекомендована література……...……...……..…… 100

Використана література……..... 102

ВСТУП

Курс «Професійна етика бухгалтера і аудитора» належить до вибіркових дисциплін студентів в межах спеціальності. Він вивчає фундаментальні принципи етики професійного бухгалтера й аудитора, правила їх застосування згідно Кодексу професійної етики.

Викладання цієї дисципліни спрямовано допомогти студентам застосовувати на практиці теоретичні знання з професійної етики бухгалтера та аудитора. Майбутні фахівці повинні бути ознайомлені з міжнародними правилами етики та їх роллю у підтримці престижності професій, можливими загрозами, а найголовніше шляхами мінімізації професійних ризиків.

Метою вивчення навчальної дисципліни «Професійна етика бухгалтера і аудитора» є формування системи знань та набуття практичних навичок використання міжнародних норм та принципів поведінки професійних бухгалтерів, визнання відповідальності перед громадськістю.

Вивчення навчальної дисципліни надасть змогу майбутнім фахівцям оволодіти знаннями про специфіку їхньої професії та забезпечити моральний характер взаємовідносин у галузі професійної етики.

Предметом вивчення дисципліни є етичні норми, принципи та стандарти, які регулюють професійну діяльність бухгалтерів і аудиторів.

Основними завданнями вивчення дисципліни «Професійна етика бухгалтера та аудитора» є:

- ознайомлення з фундаментальними принципами професійної етики бухгалтера та аудитора;
- ознайомлення з основними етапами становлення і розвитку професійної етики бухгалтера та аудитора;
- вивчення етичних норм, правил та застосування їх згідно Кодексу професійної етики;
- ознайомлення з напрямами підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів;
- розкриття основних функцій бухгалтера та аудитора в суспільстві;
- вивчення основних вимог до сучасних професійних бухгалтерів та аудиторів;
- формування уявлення щодо прав, зобов'язань та відповідальності сучасних професійних бухгалтерів й аудиторів.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студент повинен набути таких результатів навчання (знання, уміння тощо) та компетентностей.

Загальні компетентності:

- здатність проведення досліджень на відповідному рівні;
- здатність спілкуватися з представниками інших професійних груп різного рівня (з експертами з інших галузей знань/видів економічної діяльності);
- здатність оцінювати та забезпечувати якість виконуваних робіт.

Спеціальні компетентності:

- здатність організовувати обліковий процес та регламентувати діяльність його виконавців у відповідності з вимогами законодавства та менеджменту підприємства;
- здатність формулювати завдання, удосконалювати методики та впроваджувати сучасні методи фінансового й управлінського обліку, аналізу, аудиту й оподаткування у відповідності зі стратегічними цілями підприємства;
- здатність виконувати адміністративно-управлінські функції у сфері діяльності суб'єктів господарювання, органів державного сектору;
- здатність проводити зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування.

Програмні результати навчання:

- володіти інноваційними технологіями, обґрунтовувати вибір та пояснювати застосовування нової методики підготовки і надання облікової інформації для потреб управління суб'єктом господарювання;
- розробляти внутрішньо фірмові стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб'єктів господарювання;
- обґрунтовувати вибір оптимальної системи оподаткування діяльності суб'єкта господарювання на підставі діючого податкового законодавства;
- обґрунтовувати інноваційні підходи до інформаційного забезпечення системи контролю використання ресурсного потенціалу суб'єктів господарювання та органів державного сектору з урахуванням стратегії розвитку бізнесу;
- вміти проектувати, планувати і проводити пошукові і розвідувальні роботи, здійснювати їх інформаційне, методичне, матеріальне, фінансове та кадрове забезпечення;
- вміти організувати та здійснювати різні види економічного контролю на підприємстві, в організації, установі.

Відповідно до структурно-логічної схеми освітньо-професійної програми «Облік і аудит» дисципліна «Професійна етика бухгалтера та аудитора» тісно пов'язана з іншими економічними дисциплінами: «Організація і методика аудиту», «Експертиза документів обліку та звітності», «Податкове планування на мікрорівні», «Контролінг» та ін., завдяки яким можна закріпити вже набуті знання і поглибити професійну підготовку фахівців економічного профілю.

У виданні подано виклад теоретичного матеріалу навчальної дисципліни «Професійна етика бухгалтера та аудитора». Структурно курс лекцій включає 6 тем, тематика та зміст яких відповідає силабусу.

Набуті знання та навички студентами під час вивчення навчальної дисципліни «Професійна етика бухгалтера та аудитора» є основою для ведення практичної діяльності у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Тема 1. СУТНІСТЬ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ, ЇЇ ВИНИКНЕННЯ ТА ЕВОЛЮЦІЯ В СУСПІЛЬСТВІ

***Мета вивчення теми*:** розуміння ролі професійної етики в суспільстві, її впливу на професійну діяльність та важливості дотримання етичних норм для забезпечення довіри та стабільності в різних сферах; ознайомлення з основними визначеннями та концепціями професійної етики, її складовими та значенням у різних сферах діяльності; розуміння як професійна етика впливає на формування довіри між професіоналами та суспільством; розгляд прикладів етичних дилем, з якими стикаються професіонали у своїй діяльності, та способи їх вирішення.

План

1.1. Історія та умови виникнення етики
1.2. Поняття загальної етики
1.3. Професійна етика в суспільстві та її взаємозв'язок з іншими науками
1.4. Класифікація професійної етики
1.5. Особливості етики різних професій

Ключові терміни та поняття: професійна етика, кодекс професійної етики бухгалтерів, принципи професійної етики, цілі професійної етики, завдання професійної етики, галузева професійна етика, корпоративна професійна етика, етика державних службовців, професійна етика наукової діяльності



1.1. Історія та умови виникнення етики

За сучасних умов, коли формуються ринкові відносини, розбудовується громадянське суспільство і правова держава, зростання вільного саморегулюючого першопочатку в праці, підсилення моральних чинників у системі її стимулів, гуманізація різних сфер праці призводить до постійного розширення кола професій, що претендують на формування власних моральних кодексів. Крім традиційно відомих – медичної, педагогічної та юридичної, поряд з дипломатичною та військовою етикою, рішуче заявляють про себе адміністративна і депутатська етика, поліцейська і спортивна, етика вченого й журналіста, інженера і працівника сфери обслуговування. Дедалі більш очевидним стає те, що прогресивний розвиток сучасного суспільства, усіх боків суспільного життя залежить від рівня загальноосвітньої та професійної підготовки загальної культури, моральних якостей працівників – активних і мислячих учасників історичної творчості. Безумовно, кожна трудова діяльність

(незалежно від професії) базується на моральній системі суспільства. В її лоні можуть обґрунтовуватися особливі моральні норми, що відбивають специфіку професійної діяльності.

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

а) ставлення спеціалістів до об'єкта праці;

б) стосунки спеціаліста з колегами;

в) ставлення спеціаліста до суспільства.

Ці стосунки вивчаються професійною етикою. Конкретизація ж загальних моральних принципів і норм таких стосунків відповідно до особливостей того чи іншого виду професійної діяльності є «професійною» мораллю. Вона виникає у зв'язку з суспільним розподілом праці, що поклав початок відокремленню соціально-професійних груп. З їх утворенням виникла потреба в регулюванні стосунків між професіоналами та професіоналів з клієнтами.

Спочатку це було невелике коло професій, котрі у процесі подальшої спеціалізації праці все більше диференціювалися, внаслідок чого виникали все нові й нові професії.

Залежно від конкретних історичних умов переважала та чи інша сфера професійної діяльності. Ставлення до неї суспільства визначає її цінність.

Моральна оцінка професії суспільством зумовлюється двома чинниками: по-перше, тим, що ця професія дає об'єктивно для суспільного розвитку, по-друге, тим, що вона дає людині суб'єктивно, а саме в плані морального впливу на неї. Будь-яка професія, оскільки вона існує, виконує певну соціальну функцію. Представники цієї професії мають своє суспільне призначення, свої цілі. Та чи інша професія визначає вибір специфічного середовища спілкування, яке накладає відбиток на людей незалежно від того, хочуть вони цього чи ні. Всередині кожної професійної групи складаються певні специфічні зв'язки і стосунки людей. Залежно від об'єкта, знарядь праці, прийомів, що використовуються, і завдань, які вирішуються, виникає неповторна своєрідність ситуацій, труднощів і навіть небезпеки, які вимагають від людини певного типу дій, психологічних реакцій. У кожній професії 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, устремлінь, способом мислення, моральних оцінок. Серед різноманітних ситуацій у професійних стосунках починають виділятися найбільш типові, якій характеризують відносну самостійність професій, її специфічну моральну атмосферу. А це, своєю чергою, зумовлює специфіку вчинків людей, своєрідність моральних норм їх поведінки. Отже, як тільки професійні стосунки набули якісної усталеності, це призвело до формування особливих моральних настанов, що відповідають характеру і змісту праці, відображають практичну доцільність певних стосунків як між членами професійної групи, так і самої групи з суспільством. Морально-професійні норми історично розвивалися від конкретного до абстрактного. Спочатку їх значення було надто конкретним і

пов’язувалося з певними реальними діями чи предметами. І лише в ході тривалого історичного розвитку їх смисловий зміст набуває загального, власне морального значення.

Кожна епоха має свій комплекс вироблених морально-професійних норм, які стають певною духовною реальністю. Морально-професійні норми можуть жити своїм власним життям і перетворюватися на об’єкт осмислення, вивчення, аналізу і засвоєння, стають силою, що спрямовує поведінку представника тієї чи іншої професії.

Витоки професійної етики простежуються ще в рабовласницькому суспільстві. Давньо-грецький філософ Аристотель вважав її особливою галуззю етичного знання. Припускають також, що давньогрецький лікар, «батько» медицини Гіппократ розробив вперше в історії професійний кодекс у формі клятви лікаря як вихідний пункт розвитку професійної етики. Пізніше теоретичною проблематикою професійної етики обіймалися І. Бентам, Ш. Монтеск’є, О. Конт, Е. Дюркгеймтаін.

У феодальну епоху професійний розподіл праці досягає свого помітного розвитку, про що свідчить поява численних морально-професійних кодексів, статутів, заповідей цехів, чернецьких та лицарських орденів, купецьких гільдій, суддів тощо. Спочатку ці кодекси виражали прагнення представників панівного класу закріпити за собою привілеї обійматися розумовою працею, а пізніше ця тенденція почала виявлятися і серед людей так званих вільних, творчих професій (художників, письменників).

У новий час, з утвердженням буржуазних відносин, як відомо, триває професійний розподіл праці, зберігаються і поглиблюються професійні суперечності. Анархія капіталістичного виробництва, жорстка конкуренція, невпевненість у завтрашньому дні, індивідуалізм у боротьбі за виживання сприяли створенню замкнених кланів, корпоративних груп. Разом з розвитком буржуазного суспільства, подальшого формування професій набуває розвитку й морально-професійна свідомість. Моральний склад людини зумовлювався «кастовістю» професії, що мало вплив наставлення «професіоналів» до справи, поведінку в повсякденному житті, у суспільстві. Наприклад, професійна етика бізнесменів американського великого бізнесу є визначальним чинником не тільки їх ставлення до своєї праці (відданість «босу», «фірмі»), а й особистих якостей морального складу.

Мораль буржуазного суспільства була пройнята духом корпоративності – на перший план висувались інтереси професійної групи, а вони за своєю сутністю виражають не професійну, а саме вузько корпоративну мораль. Неважко помітити, що наше сучасне життя дуже нагадує згадані вище об’єктивні умови існування корпоративної моралі. З проявами її нам доводиться стикатися майже щоденно, наприклад, у працівників торгівлі, водіїв громадського транспорту, чиновників усіх рівнів тощо. Корпоративна мораль захищає окремі групові інтереси, створює особливі норми поведінки і оцінки вузького прошарку людей, які часто протистоять нормам суспільної моралі й мають у своїй суті антисоціальний характер. Інколи, з точки зору суспільства, ці норми корпоративної моралі виступають як явний аморалізм, своєрідна

антимораль, перевернуті норми моралі. У сучасному суспільстві існуванню подібної моралі в окремих соціальних і професійних групах сприяє розбалансованість ринку і фінансової системи, кризовий стан виробництва, що збільшує спокусу для морально нестійких людей скористатися професійним і службовим становищем для вирішення власних проблем зарахунок оточуючих. Цим явищам можуть стати як моральний осуд, так і заходи правового характеру, що покликані зупинити антисуспільну поведінку людей, котрі керуються у своїй діяльності нормами корпоративної моралі.

Узагальнюючи викладене, слід зазначити, що морально-професійні норми є невід'ємною частиною загальнолюдської моралі та конкретно-історичної моральної системи. Морально-професійні норми, професійно-етичні кодекси, як і моральна система суспільства взагалі, історично і соціально тісно пов'язані з конкретною епохою, є «дітищем» свого часу, відображенням конкретно історичних суспільних відносин. Оскільки морально-професійні норми не ізольовані, а є складовою частиною загальної моралі суспільства, і водночас відбивають специфічний характер професійної діяльності, то і професійна етика є частиною загальної етичної теорії.

Професійна етика, крім того, це прикладна соціально-філософська дисципліна, яка вивчає походження, сутність, специфіку, суспільні функції морально-професійних норм і стосунків. 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 із суспільством; набір специфічних прийомів праці);
- ціннісно-орієнтаційну (даються уявлення про моральний ідеал професіонала, професійні обов'язок, честь, совість, справедливість).

Професійна етика покликана дати теоретичне обґрунтування сутності трансформації загальних норм і принципів моралі до специфічних умов професійної діяльності людей відповідно до уявлень про професійний обов'язок, благо, добро і зло, справедливість, совість, честь та інші моральні цінності.

Слід зазначити, що професійна етика розвивається на перетині теоретичного, нормативного і прикладного складників (компонентів) етики. Її зміст визначається специфічними завданнями конкретного виду професійної діяльності. На теоретичному рівні розглядаються сутність, специфіка моральнопрофесійних відносин, їх місце і роль у житті суспільства, сучасний стан і тенденції розвитку.

Завдання професійної етики в тому, щоб вивчити складний процес віддзеркалення професійних стосунків у моральній свідомості, у морально-професійних нормах, провести чітку межу між морально-професійними явищами і явищами професійної майстерності, вивчити суспільні завдання, цілі професії і їх значущість у соціальному прогресі, саме цим сприяючи їх успішному виконанню.

Нормативний рівень концентрує в собі вивчення та обґрунтування практичних рекомендацій, конкретних моральних норм. При цьому важливо відзначити, що професійна етика не створює норм, особливих нормативів для спеціалістів тієї чи іншої професії. У такому разі вона перестає бути наукою, перетворюється на моралізаторство.

Завдання професійної етики щодо свого об'єкта – морально-професійних стосунків на прикладному рівні полягає у сприянні й втіленні гуманістичних імперативів у специфічні умови професійної діяльності, встановленні меж бажаного, дозволеного і неприпустимого, обґрунтуванні морально-професійного ідеалу та певного зразку, еталону, взірця поведінки, нормативного ідеалу в конкретній сфері професійної діяльності.

Професійна етика далека від дріб'язкової регламентації поведінки людей. Вона своїми рекомендаціями виробляє у працівників здатність до максимальної моральної орієнтації, до встановлення моральних кордонів застосування творчих прийомів, тим самим визначаючи лише основні моральні норми і принципи професійної поведінки. Спосіб поведінки у кожному окремому випадку визначається самою особистістю, стає справою її морального досвіду, професійного такту.

У професійній етиці можна простежити зв'язок тих чи інших видів діяльності й морально-психологічних якостей, поєднання суспільних інтересів із спрямованістю, інтересами і покликанням окремої особистості. Потреби практики визначають ціль тієї чи іншої професії і вимагають від працівників відповідного профілю необхідної кваліфікації (професіоналізму, компетенції), з одного боку, її етичної підготовки, що передбачає теоретичне освоєння норм і принципів моралі для застосування їх у професійній практиці, з іншого. Кожна людина залежно від обставин життя постійно тією чи іншою мірою втягується у рольове спілкування з різними професіоналами, наприклад, з лікарем, юристом, педагогом тощо. При цьому вона очікує від них не тільки кваліфікованого виконання їх обов'язків щодо задоволення її потреб, інтересів, а й уважного, увічливого до неї ставлення. Тому професійна етика покликана дати рекомендації професіоналам, посадовим особам, у тому числі й керівникам, щодо моральної складової у виконанні професійних функцій.

Внаслідок цього моральна характеристика працівника не може обмежуватися його широкими соціальними позиціями, а за необхідності має поширюватися на його суто професійні властивості розглядатися завжди під кутом зору стосунків, що формуються у рамках цієї професії, її місця і ролі у житті суспільства.

Призначення професійної етики полягає не тільки в тому, щоб розкрити об'єктивні причини виникнення, закономірності й тенденції розвитку морально-професійних відносин, не тільки конкретизувати зв'язки моральних норм, принципів та оціночних суджень сучасної моралі, уявлень про добро, справедливість відповідно до особливостей професійної діяльності, а й показати сам характер впливу цих загальнолюдських моральних норм і принципів на практику професійних стосунків, розкрити те, як вони

відбиваються у свідомості представника тієї чи іншої професії та втілюються в його поведінці, ставленні до людини як споживача послуг.

Професійну етику не меншою мірою цікавлять і «антиномії професійних вчинків», які виявляються у конфліктних формах поведінки, і в зв'язку з цим – розкриття засобів розв'язання конфліктів у рамках конкретної професії. На підставі цього вона пропонує практичні рекомендації з урахуванням конкретних історичних умов і суспільних завдань. Професійна етика покликана також дати рекомендації щодо розкриття причин деформації морально-професійної свідомості, і шляхів, методів її викорінення.

Підсумовуючи сказане, зазначимо, що сенс і призначення професійної етики пов'язані з гуманізацією суспільної праці. Закладені в традиційних морально-професійних кодексах, кодексах честі лікаря, юриста, педагога, журналіста та ін., гуманістичні імперативи мають загальнолюдське значення. В наш час завдяки технічній могутності та ефективності людина виявляється здатною скоїти (через некомпетентність, безвідповідальність) багато зла, внаслідок чого гинуть матеріальній духовні цінності. Зростає диспропорція між скоєним людиною і її здатністю нести моральну відповідальність. Це стає однією з передумов виникнення морально-професійних чи етичних кодексів широкого кола сучасних професій.

1.2. Поняття загальної етики

Сьогодні прийнято говорити про професійну етику лікаря, педагога, журналіста, депутата, судді, відповідні етичні кодекси в бізнесі, у військових, у сфері торгівлі. Через поглиблення професіоналізації праці перед спеціалістами різноманітних напрямів все частіше виникають моральні колізії, вирішити які, спираючись тільки на професійні знання, неможливо. Більше того, професійне захоплення, позбавлене моральних критеріїв та цінностей, може бути небезпечним як для самої людини, так і для оточуючих, а в більш широких масштабах і для суспільства загалом. Тому проблеми професійної етики зовсім не зайвий додаток до професійної освіти.

Кожна трудова діяльність (незалежно від професії) базується на моральній системі суспільства. Проте, існує безліч професій, де такі поняття, як обов'язок, совість, справедливість не є головними в професійній діяльності людини. Можна бути блискучим музикантом чи фізиком, не аби яким інженером чи висококласним токарем і, незважаючи на нестерпний і корисливий характер, користуватися репутацією відмінного фахівця. Приходячи в ці професії, люди не складають жодних присяг, не створюють кодексів честі тощо. Тут провідна роль належить таланту, вмінню, майстерності і працьовитості.

Наприклад, норовливому і скандальному музиканту його відштовхуючі властивості не перешкоджають блискуче зіграти свою партію. Хто стане цікавитися особистими якостями кулінара, покуштувавши смачно приготовлену їжу? Тут завжди на першому місці є професіоналізм.

Проте є професії, моральний аспект в яких відіграє основоположну роль. Які? Лікарі, депутати, вчителі, юристи. Чому? Просто 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. І не треба про це забувати, наприклад, лікар педіатр, кардіолог.

Отже, виникає така галузь наукового знання, як професійна етика. Проте є дискусія з приводу визначення професійної етики. Одні вчені вважають, що професійна етика виникає як наука про професійну мораль, яка складається з «особливих» норм моралі, що доповнюють загальні моральні принципи. Інші вчені, навпаки, вважають, що деякі моральні норми і принципи в професійній етиці повинні бути обмежені (наприклад, лікар може бути не завжди правдивим, юрист – не завжди гуманним). Третя група вчених вважає, що неправильно шукати якісь особливі моральні норми для професіоналів, як неправильно і обмежувати (ігнорувати) загальні норми.

Професійна етика – система конкретизованих моральних норм і принципів з врахуванням особливостей тієї чи іншої професійної діяльності людей.

Етимологія терміна «етика», тобто його походження і споріднені зв'язки з іншими словами тієї самої чи інших мов, сягає глибокої давнини. Слово «етика» виникло з давньогрецького «ethos», яке урізні часи мало різні значення. Спочатку воно означало місцезнаходження, спільне житло, потім звичай, темперамент, характер, стиль мислення, а також усталену природу якогось явища. Пізніше видатний мислитель античності Аристотель (384 – 322 рр. до н. е.), узявши за основу значення етносу як характеру, темпераменту, утворив прикметник «ethicos» тобто «етичний» для позначення особливої групи людських чеснот, а саме мудрості, мужності, помірності, справедливості тощо – відрізняючи їх від доброчинностей розуму. Науку проетичні чесноти (особистісні якості), достоїнства характеру людини Аристотель назвав «етнісе» (етика). Так у IV ст. до н.е. етична наука отримала свою назву, яку має і сьогодні.

Слова «мораль», «етика» сприймаються сьогодні неоднозначно. З одного боку, ми розуміємо, що без моралі жити неможливо. З іншого боку, поняття «моральне» часто асоціюється в нас з чимось, типу «морального кодексу», «морально-трудового виховання», «морального вигляду».

Мораль існує у двох формах: особисті моральні якості (милосердя, відповідальність, скромність, чесність тощо) і сукупність норм суспільної поведінки й оціночних уявлень (наприклад, «не вкради», «не вбий» тощо і «справедливо», «порядно», «доброзичливо» тощо).

Моральні якості характеризують особистість з точки зору її здатності до спілкування з собі подібними і співіснування з ними. Вони виступають як риси характеру і виявляються у взаємовідносинах з іншими людьми.

Моральні норми та оціночні уявлення виражають інтереси тих чи інших соціальних груп, суспільства загалом і стають основою поведінки людей. Це знаменник розмаїття індивідуальних дій, один із способів зведення індивідуального до соціального. Вони визначають тип поведінки, необхідний конкретно-історичному суспільству або його більшості.

Отже, моральні якості (особистісні властивості), з одного боку, і моральні норми та оціночні уявлення, з іншого, реалізуються у стосунках між індивідами й виражають суспільні зв'язки між ними. У першому випадку цей зв'язок виступає у суб'єктивно-особистісній формі, а у другому як об'єктивований, над індивідуальний зв'язок. Це дозволяє говорити про мораль як соціальні стосунки.

Однак для представників будь-якої професії етичне поводження це непростий звук, а життєва необхідність. Це спричиняється тим, що люди, які обіймаються якою-небудь професією, зацікавлені в суспільній довірі, високій якості своїх послуг незалежно від поводження окремих представників цієї професії.

Для аудиторів дуже важливо, щоб їхні клієнти, а також треті особи, що користуються фінансовою звітністю, довіряли якості наданих аудиторських послуг, як у вигляді аудиту, так і у вигляді інших, наданих аудиторами послуг. Якщо люди, яким надаються послуги, не вірять, наприклад, своїм лікарям, адвокатам чи аудиторам, то здатність зазначених фахівців обслуговувати своїх клієнтів значно зменшується.

Етика як наука має свій понятійно-категорійний апарат. Такі поняття, як «норов», «вчинок», «моральна норма», «моральний принцип», «моральний ідеал», «оцінка» тощо вживаються і змістовно розкриваються переважно в етиці. До етичних категорій належать «добро»і «зло», «обов'язок» і «совість», «честь» і «гідність», «справедливість» і «відповідальність», «моральний вибір» і «моральний конфлікт», «сенс життя» і «щастя», «дружба», «любов» тощо. У них розкриваються найістотніші властивості моральної реальності. Загалом система категорій і понять, або понятійно-категоріальний ряд, розкриває зміст предметної сфери етики.

Зміст предмета етики, як свідчить історичний досвід, відображений в історії етичної думки, залежить від філософської світоглядної системи, на якій базується етичне знання, від соціокультурного фону конкретно-історичного етапу розвитку суспільства, рівня розробки самого етичного знання, тобто теоретичної рефлексії моральної свідомості про саму себе і соціального замовлення суспільства, окремих спільнот, держави на відповідні ідеї, концепції, теорії.

Етика як наука виконує низку функцій. Головними серед них є: описова, ціннісно-орієнтаційна та функція вироблення етичних знань, які реалізуються в єдності, а їх розмежування має умовний характер.

Моральні явища дещо розпливчасті, невловимі, вони важко фіксуються. Тому завданням етики є вирізнити моральний бік (складову) з різноманіття людської діяльності, визначити й описати реальні звичаї, мотиви поведінки людей. Описування моралі це важке дослідницьке завдання. Мораль не є результатом людського свавілля, вона об'єктивно детермінована і виступає необхідною умовою самоорганізації суспільних індивідів.

Соціально-моральна поведінка має свою чітку логіку. Завдання етики полягає втому, щоб вивчити реальні моральні процеси. Отже, на описовому рівні етика виділяє об'єкт дослідження (мораль вводить у науковий обіг факти, які підлягають поясненню, інтерпретуються теоретично). Описова функція етики реалізується, переважно, у розділі про етапи історичного розвитку моралі, або історичну типологію моралі.

Якщо припустити, що особи, що користуються послугами, будуть оцінювати професійний рівень таких фахівців із міри складності наданих послуг, це не доведе до добра, тому що саме через складність не спеціалісту досить важко розібратися, які ці послуги.

Наприклад, хворий навряд чи може досить кваліфіковано судити, чи добре йому була зроблена операція. Особа, що користується фінансовою звітністю, також незавжди може оцінити, чи добре проведений аудит цієї фінансової звітності.

У більшості користувачів таких послуг немає ні часу, ні достатнього досвіду і знань для подібної оцінки.

Суспільна довіра високій якості наданих професійних послуг зростає тоді, коли в рамках певної професії існують високі стандарти здійснення професійної діяльності (у тому числі і високі стандарти поводження професіоналів).

Як і для будь-якої іншої професії, для професійного аудитора дуже важливе почуття правильного етичного поводження. У професійній сфері існують два етичних аспекти: загальна етика (духовний аспект) і професійна етика (практичний аспект).

Так, як філософів хвилює благо всього людства, то в їхніх працях ми переважно, зустрічаємо поняття загальної етики, а не етики невеликих груп людей, що представляють окремі професії. Тому ми не можемо знайти у філософських теоріях рішення наших конкретних проблем. Етика поводження аудиторів і представників будь-якої іншої професії не більш ніж вузьке застосування загальних понять етики поводження, розроблених філософами для всіх людей.

Можна говорити про те, що етика – це галузь філософії, яка обіймається систематичним вивченням проблеми людського вибору понять про добре і погане.

Це означає, що:

1) В галузі етики існують проблеми вибору рішень;

2) В етиці існують поняття про добре і погане (моральні принципи);

3) Етика обіймається наслідками (сутністю) рішень.

1.3 Професійна етика в суспільстві та її взаємозв'язок з іншими науками

Кризові явища, пов'язані з розвитком існуючої цивілізації, глобальні проблеми, які на весь голос заявили про себе людству (екологічні, демографічні, проблеми війни і миру, голоду, хвороб, культури тощо), можуть бути вирішеними людьми з гуманістичними орієнтирами, які б прагнули будувати світ і своє життя на загальнолюдських моральних цінностях. За таких обставин зростає роль морального чинника в усіх сферах життєдіяльності суспільства і людини. У минулому (та й сьогодні) існувало немало чинників, які обмежували або за допомогою яких обмежувалася дія морального чинника. Зокрема, це сфери політики, права, економіки, інші напрями духовного життя. Це не обійшло й Україну. Українське суспільство, яке поступово трансформується, має морально відродитися. Тому за сучасних умов етичні знання стають важливим чинником розвитку духовної культури суспільства і морального світорозуміння особистості, а до етики як науки висуваються нові вимоги. Сьогодні інтерес до вивчення моралі виявляють соціологи, політологи, правознавці, що посилює вимоги, які висуваються до етики, послідовно впроваджуючи свій специфічний підхід до вивчення моралі, виявляти її власну природу, специфіку і роль у житті людини, закономірності функціонування і розвитку, джерело походження моральних цінностей. Усе це має важливе значення як для самої етики, так і для того, щоб підкріпити інші науки, які мають справу з мораллю, науковим розумінням її особливостей, а також для координування досліджень моралі соціальними і гуманітарними науками.

На цьому етапі головним завданням етики є обґрунтування й розуміння моралі як явища загальнолюдського на противагу класовому, національному, корпоративному, як загальнородової базисної основи усіх форм духовного життя.

Етика покликана допомогти сучасній людині осмислити життя в усій його багатозначності та глобальності, розширити горизонти індивідуального сприйняття світу, вводячи у нього широкі соціоморальні, гуманітарні критерії оцінки усього, що відбувається, показати зв'язок сучасного з минулим і майбутнім.

Перед етикою постають завдання, пов'язані з подоланням апологетико прикрашального характеру аналізу моральної практики, моралізаторства. На основі аналізу морального життя у ринковому суспільстві слід обґрунтувати моральні цінності, ідеали, моделі поведінки, між особистісних стосунків, узагалі нормативну етику, відповідну такому суспільству.

Актуальною залишається проблема формування моральної культури суспільства й особистості.

Етика як самостійна дисципліна виокремилась у кінці XVIII ст. Це обумовлено і складністю її предмета, і складністю моралі як соціального явища. У реальному житті мораль не існує автономно, ізольовано, вона пронизує усі види діяльності й стосунків людини.

Мораль як елемент суспільного буття і свідомості, а також моральне виховання як соціальна потреба і завдання, є об'єктом дослідження не лише

етики, а й інших наук. Філософія, загальна соціологічна теорія, соціологія моралі, соціологія особистості, загальна і соціальна психологія, психологія особистості, антропологія, педагогіка, історична наука, етнографія, правознавство, богослов'я та інші науки знаходять свої аспекти вивчення моралі. Знання про мораль формуються й накопичуються внаслідок діяльності етиків і істориків, соціологів і психологів, юристів і педагогів, а також представників інших наук, що вивчають людину.

Для виявлення специфіки етики, змісту її предмета доцільно зіставити її з іншими галузями наукового знання. Етика історично склалася і розвивалася у лоні філософії як галузь філософського знання поряд з онтологією (ученням про буття) і гносеологією (вченням про пізнання). М. О. Бердяєв розглядав її як завершальну частину філософії духу. Етика, спираючись на філософську методологію, сприймалася як практична філософія або моральна філософія.

Природа, походження, сутність моралі, взаємозв'язок суспільного буття людей і їх моральної свідомості, моральних фактів та їх відображення у моральних уявленнях, ідеалах, переконаннях, співвідношення необхідності, свободи і відповідальності у моралі, проблеми сенсу життя тощо не можуть бути вирішені без філософських знань.

При аналізі взаємозв'язків моралі з економікою, політикою, правом, релігією, мистецтвом, у визначенні соціальних функцій моралі, в осмисленні моральних аспектів глобальних проблем сучасності етика взаємодіє як з філософією, так і з соціологією. Коли мова йде про аналіз моральних почуттів і їхню роль у духовних пошуках людей, механізмів моральної оцінки і моральної регуляції, етика спирається на психологічне знання і взаємодіє з психологією. Походження моралі, закономірності історичного розвитку моралі, виявлення та обґрунтування історичних типів моралі не можна пояснити без звернення до історичних наук. Описуючи історичний розвиток норовів, звичаїв народів, етнічних груп, етика спирається на дані історії, етнографії та археології.

Без взаємодії етики з педагогікою, психологією і соціологією неможна розібратися у моральному світі особистості, виявити реальні мотиви людських вчинків, визначити шляхи й методи формування моральної культури особистості в тому чи іншому соціоморальному середовищі.

Традиційно етика пов'язана з правознавством, теологією і релігійною філософією, літературознавством. В осмисленні морального життя допомагають і художній образ, і релігійний ідеал, і правова норма тощо.

Наявність суміжних проблем не означає, цю предмет етики розчиняється в інших науках. Ці проблеми залишаються прикладними, вони не входять до її центрального теоретичного ядра.

1.4 Класифікація професійної етики

Оскільки мораль виступає надзвичайно важливим елементом людської діяльності, сама діяльність людей у всій її різноманітності та специфічності не може не накладати відбиток і на специфіку моральної регуляції. Існують окремі види людської діяльності, де висуваються надзвичайно високі моральні вимоги

до людей, які професійно нею обіймаються. Це стосується тих видів діяльності, які здатні породжувати дуже гострі моральні колізії, що при інших видах діяльності виникають лише епізодично. Ці гострі моральні колізії мають місце передусім, там, де вирішуються питання життя і смерті, здоров'я, свободи, честі й гідності людини, деморальні якості спеціаліста набувають вирішального значення, де доля одного може значною мірою залежати від моральної спроможності іншого. Більше того, в деяких професіях навіть сама професійна спроможність спеціаліста багато в чому залежить від його моральних якостей. Це, передусім, стосується праці лікаря, юриста, вчителя, керівника, військового, дипломата, журналіста і т.п.

Отже, йдеться про медичну, юридичну, педагогічну, військову, дипломатичну, журналістську етику. Саме в цих сферах діяльності особливо велика залежність однієї людини від іншої, і результати професійної діяльності однієї можуть мати доленосне значення для іншої. До представників названих професій суспільство висуває підвищені моральні вимоги не через їх масовість, а тому, що їх діяльність пов'язана безпосередньо з людьми, їх інтересами.

Однак професій, де «об'єктом праці» виступають живі люди, чи мало, 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.).

Головною ознакою цих професій виступає можливість «вторгнення» у духовний світ людини, у її долю, що і породжує особливі моральні колізії, які тягнуть за собою зміну субординації моральних вимог. Для регуляції цих колізій окрім загальнолюдських моральних цінностей, потрібні ще додаткові спонукання у вигляді підвищених моральних вимог, що й викликає до життя необхідність нових видів професійної етики.

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 вагому роль у вирішенні професійних завдань.

У суспільстві, незважаючи на те, що в основі конкретних обов'язків представників тієї чи іншої професії є одні й ті самі вимоги загальної моралі, існують однак і специфічні моральні вимоги. Наприклад, для лікаря основною моральною вимогою є чуйне, уважне, турботливе ставлення до хворого, охорона здоров'я і життя людини; для вчителя це любов до дітей і усвідомлення відповідальності перед суспільством за виховання підростаючого покоління.

Професійний обов'язок вченого полягає в сумлінних пошуках істини, об'єктивності наукової аргументації, у сумлінні прогресу людства; представників правосуддя – у максимальній справедливості («юстиція» буквально означає «справедливість»), непідкупності, неухильній вірності духу закону, об'єктивності в аналізі матеріалів слідства, дотриманні почуття міри й такту при проведенні допиту свідків, нерозголошенні таємниці слідства тощо. Звичайно, можуть виникнути заперечення, що, мовляв, всі вказані вище вимоги не є суто специфічними, що всі люди повинні чуйно та уважно ставитися один до одного, бути чесними, правдивими, справедливими тощо. Безумовно, це так, але якість чуйності, гуманності, відповідальності у представників різних професій не тотожна, вона має свою специфіку і нюанси.

Наприклад, у професії медика чуйність, гуманність набуває у вищій мірі належного характеру, високої і багатогранної міри моральної відповідальності, тобто саме ці якості у лікаря мають бути особливо розвинутими. У діяльності ж юриста чи військового чуйність і гуманність можуть набути іншої форми, не схожої на медичну. Звідси поведінка лікаря, який приховує від хворого характер його хвороби, морально виправдана, а омана з боку слідчого як тактичний прийом з метою розкриття злочину неприпустимий. Візит лікаря до тяжко хворого додому це вчинок високоморальний, а ось поведінка адвоката, який пропонує обвинуваченому свої послуги за власною ініціативою, розглядається як аморальна. Однак якими б додатковими вимогами до поведінки людей не відрізнялись професійні групи, ці вимоги будуть мати відповідний аналог у загальному моральному кодексі. Тут важливо правильно розставити акценти і бачити те головне, що визначає специфіку морально-професійних відносин.

Всі види професійної етики спрямовані на планомірне використання трудового потенціалу для забезпечення соціального і морального прогресу. Суспільство, яке свідомо реалізує свої моральні можливості, піклується про своє моральне здоров'я, прагне стати морально чистішим, не повинно залишати поза увагою специфічні властивості професійної моральності, прогнозувати можливі зміни в ній, шляхи й методи вдосконалення.

У міру своєї науковості професійна етика може і повинна виразити самоцінність морально-професійних нормативів у науково-обґрунтованих положеннях, причому так, щоб кожен фахівець міг зробити оптимальний вибір цінностей, дій, поведінки, який підносив би його професійну діяльність, його як особистість, викликав потребу в такому устрої морального життя, котрий базується на загальнолюдських цінностях.

1.5 Особливості етики різних професій

За сучасних умов, коли формуються ринкові відносини, розбудовується громадянське суспільство і правова держава, зростання вільного саморегулюючого першопочатку в праці, підсилення моральних чинників у системі її стимулів, гуманізація різних сфер праці призводить до постійного

розширення кола професій, що претендують на формування власних моральних кодексів.

Крім традиційно відомих, медичної, педагогічної та юридичної, поряд з дипломатичною та військовою етикою, рішуче заявляють про себе адміністративна і депутатська етика, поліцейська і спортивна, етика вченого й журналіста, інженера і працівника сфери обслуговування. Постає питання: чи будь-яка професія вимагає специфічної професійної етики?

Кожна професія має свою власну мораль. Професія формує у її носіїв не тільки професійні навики, але і певні риси особи і відношення до змісту своєї діяльності. Професійна етика, як і етика взагалі, не розробляється, а виробляється поступово в процесі повсякденної спільної діяльності людей.

Професійна етика систематизує накопичений в процесі історичної практики досвід, характерний для певного виду діяльності, узагальнює його і удосконалює у міру вдосконалення цього виду діяльності. Тому професійна етика може розглядатися як різновид загальної моралі, що має специфічні риси, обумовлені виглядом і типом діяльності, тобто є прикладною науковою дисципліною, що вивчає професійну мораль. В одночас вона може розглядатися як прикладна теорія моральності, що існує в професійному середовищі.

Професійна діяльність, об’єктом якої виступають живі люди, утворює складну систему взаємо перехідних, взаємозумовлених моральних стосунків.

Вона виникає у зв’язку з суспільним розподілом праці, що поклав початок відокремленню соціально-професійних груп. З їх утворенням виникла потреба в регулюванні стосунків між професіоналами та професіоналів з клієнтами. Спочатку це було невелике коло професій, котрі у процесі подальшої спеціалізації праці все більше диференціювалися, внаслідок чого виникали все нові й нові професії. Залежно від конкретних історичних умов переважала та чи інша сфера професійної діяльності. Ставлення до неї суспільства визначає її цінність.

У професійній етиці формується система конкретних моральних норм із супутніми їм практичними правилами, що «обслуговують» ту чи іншу галузь людської діяльності. В кожній з цих галузей головним об’єктом діяльності є людина, яка в праві сподіватися наставлення до неї не як до об’єкта зовнішнього впливу, а саме як до людини, тобто розраховує на повагу, розуміння.

Професійна етика виникає з розвитком кожної професії. Вона також пов’язана з аспектами моралі, однак охоплює певне коло питань, яке обмежене етикою поведінки працівників конкретної професії. Загально прийняті норми поведінки коригуються відповідно до практики, виконують роль нормативного характеру.

Професійна етика визначає правила морального вибору, що постає перед працівниками, а також конкретизує методи формування конкретного морального судження в конкретних ситуаціях.

Професійна етика обумовлена особливостями деяких професій, корпоративними інтересами, професійною культурою. Люди, які виконують однакові або близькі професійні функції, виробляють специфічні традиції,

об’єднуються на основі професійної солідарності, підтримують репутацію своєї соціальної групи.

Моральна оцінка професії суспільством зумовлюється двома чинниками:

1) по-перше, тим, що ця професія дає об’єктивно для суспільного розвитку;

2) по-друге, тим, що вона дає людині суб’єктивно, а саме в плані морального впливу на неї.

Будь-яка професія, оскільки вона існує, виконує певну соціальну функцію. Представники цієї професії мають своє суспільне призначення, свої цілі. Та чи інша професія визначає вибір специфічного середовища спілкування, яке накладає відбиток на людей незалежно від того, хочуть вони цього чи ні. В середині кожної професійної групи складаються певні специфічні зв’язки і стосунки людей.

Професійна етика є передусім специфічним етичним кодексом людей певної професії. Кожна професія висуває до людей, які її обрали, відповідні моральні вимоги, породжує спеціальні моральні проблеми. Проте одні професії не потребують істотних коректив звичайних норм і правил поведінки людей, а інші настирливо вимагають цього. Йдеться, насамперед, про види діяльності, в яких об’єктом впливу є людина (освіта, медицина, юриспруденція). Проте і відносини між людьми професій інших категорій теж істотно залежать від їхніх моральних стосунків. Багато видів діяльності висувають до людей підвищені моральні вимоги.

Професійна мораль конкретизує загальні моральні норми і оцінки, які визначають ставлення людини до своїх професійних обов’язків, а опосередковано – до людей, з якими вона взаємодіє відповідно до свого фаху і до суспільства загалом. Її змістом є, передусім, відповідні моральні кодекси (зводи моральних норм і правил, які необхідно виконувати). Вони приписують певний тип відносин між людьми, що вважаються оптимальними з точки зору виконання людиною своїх професійних обов’язків.

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.

Серед різноманітних ситуацій у професійних стосунках починають виділятися найбільш типові, які й характеризують відносну самостійність професій, її специфічну моральну атмосферу. А це зумовлює специфіку вчинків людей, своєрідність моральних норм їх поведінки.

Отже, як тільки професійні стосунки набули якісної усталеності, це призвело до формування особливих моральних настанов, що відповідають характеру і змісту праці, відображають практичну доцільність певних стосунків як між членами професійної групи, так і самої групи з суспільством.

Морально-професійні норми історично розвивалися від конкретного до абстрактного. Спочатку їх значення було надто конкретним і пов’язувалося з певними реальними діями чи предметами. І лише в ході тривалого історичного розвитку їх смисловий зміст набуває загального, власне морального значення.

Кожна епоха має свій комплекс вироблених морально-професійних норм, які стають певною духовною реальністю. Морально-професійні норми можуть жити своїм власним життям і перетворюватися на об’єкт осмислення, вивчення, аналізу і засвоєння, стають силою, що спрямовує поведінку представника тієї чи іншої професії. Конкретизація ж загальних моральних принципів і норм таких стосунків відповідно до особливостей того чи іншого виду професійної діяльності є «професійною» мораллю.



Питання для самоконтролю

1. Що таке професійна етика і які її основні складові?
2. Які історичні фактори сприяли виникненню професійної етики?
3. Які основні принципи професійної етики в різних професіях?
4. Як етичні норми можуть змінюватися в залежності від соціальних та економічних умов?
5. Які приклади етичних дилем можуть виникати в професійній діяльності?
6. Яку роль відіграє професійна етика у формуванні довіри між професіоналами та суспільством?
7. Які сучасні виклики стоять перед професійною етикою у зв’язку з технологічними змінами?
8. Яким чином професійна етика впливає на прийняття рішень у сфері бізнесу?
9. Які організації або кодекси етики існують для регулювання професійної діяльності в певних сферах?
10. Як можна оцінити ефективність дотримання етичних норм у професійній діяльності?
11. Які відмінності між професійною етикою та загальною етикою?
12. Які наслідки можуть виникати внаслідок порушення професійної етики?
13. Як професійна етика впливає на корпоративну культуру організації?
14. Яким чином етичні норми можуть бути інтегровані в процес навчання та підготовки фахівців?
15. Які приклади успішних практик впровадження етики в компаніях ви знаєте?
16. Як етика впливає на взаємодію з клієнтами та партнерами?
17. Які методи можна використовувати для вирішення етичних конфліктів у професійній діяльності?
18. Як зміни в законодавстві можуть впливати на професійну етику?
19. Яку роль відіграє професійна етика у формуванні іміджу професії?
20. Які етичні виклики можуть виникнути в умовах глобалізації?

Тема 2. ОСНОВОПОЛОЖНІ ПРИНЦИПИ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЕТИКИ БУХГАЛТЕРІВ І АУДИТОРІВ

Мета вивчення теми: ознайомлення з основними етичними принципами, які регулюють професійну діяльність бухгалтерів і аудиторів, такими як чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність та професійна поведінка; ознайомлення як етика впливає на довіру до фінансової звітності та аудиторських висновків, а також на репутацію професії в цілому.

План

2.1. Основоположні принципи етики професійного бухгалтера
2.2. Концептуальна основа етики професійних бухгалтерів

Ключові терміни та поняття: довіра, етика, етичні дилеми, конфіденційність, кодекс етики, конфлікт інтересів, об'єктивність, професійна етика, професійна компетентність, професійна поведінка, система контролю якості, чесність.



2.1. Основоположні принципи етики професійного бухгалтера

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися основоположних принципів етики, визначених Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів.

Існує п'ять основоположних принципів етики професійних бухгалтерів:

а) чесність означає бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

б) об'єктивність – здійснювати професійне або ділове судження, не будучи скомпрометованим внаслідок:

- упередженості;
- конфлікту інтересів;
- неналежного впливу інших осіб, організацій, технологій або інших факторів або невиправданої залежності від них.

в) професійна компетентність та належна ретельність означають:

- досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем, компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства
- діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів;

г) конфіденційність означає дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

г) професійна поведінка означає:

- дотримуватися вимог відповідних законодавчих і нормативних актів;
- поводитися відповідно до професійного обов'язку діяти в суспільних інтересах у всіх видах професійної діяльності та ділових відносинах;
- уникати будь-якої поведінки, яка, як знає професійний бухгалтер або повинен знати, може дискредитувати професію.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися кожного з основоположних принципів.

Основоположні принципи етики встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера. Концептуальна основа визначає підхід, який бухгалтер повинен застосовувати і який має допомогти йому дотримуватися цих основоположних принципів.

Професійний бухгалтер може стикнутися з ситуацією, в якій дотримання вимог одного основоположного принципу конфліктує з дотриманням вимог іншого або кількох інших основоположних принципів. У такій ситуації бухгалтер може розглянути можливість анонімного консультування, якщо необхідно, з:

- іншими особами, що працюють у фірмі або організації працедавці;
- тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- професійною організацією;
- регуляторним органом;
- юрисконсультом.

Однак така консультація не звільняє бухгалтера від відповідальності застосовувати професійне судження для вирішення конфлікту або, якщо це необхідно, і якщо це не заборонено законодавчим або нормативним актом, відсторонитися від питання, що створює конфлікт.

Професійному бухгалтеру рекомендується документувати суть питання, деталі будь-яких обговорень, ухвалені рішення та обґрунтування цих рішень.

1. Чесність. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу чесності, який вимагає, щоб бухгалтер був відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах.

Чесність передбачає чесне ведення справ, правдивість і наявність сили характеру, що дозволяє діяти належним чином, навіть коли існує тиск вчинити інакше або коли це може призвести до потенційних несприятливих особистих або організаційних наслідків.

Діяти належним чином означає:

а) відстоювати свою позицію у випадку дилем і важких ситуацій;

б) кидати виклик іншим, коли того вимагають обставини, у спосіб, який відповідає обставинам.

Професійний бухгалтер не повинен свідомо бути причетним до звітів, декларацій, повідомлень або іншої інформації, якщо бухгалтер вважає, що така інформація:

а) містить суттєво хибне або оманливе твердження;

б) містить твердження чи інформацію, що надається нерозважливо;

в) пропускає або приховує необхідну інформацію, якщо такий пропуск або

приховування може ввести в оману.

Якщо професійний бухгалтер надає модифікований звіт щодо такого звіту, декларації, повідомлення або іншої інформації, бухгалтер нічого порушує. Якщо професійному бухгалтеру стає відомо, що він був причетний до інформації, бухгалтер повинен вжити заходів, щоб відмежуватися від такої інформації.

2. Об'єктивність. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу об'єктивності, який вимагає від бухгалтера не ставити під загрозу професійне чи ділове судження через:

а) упередженість;

б) конфлікт інтересів;

в) неправомірний вплив або надмірну залежність від окремих осіб, організацій, технологій або інших факторів.

Професійний бухгалтер не повинен займатися професійною діяльністю, якщо певні обставини чи відносини неналежно впливають на професійне судження бухгалтера щодо такої діяльності.

3. Професійна компетентність та належна ретельність.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу професійної компетентності та належної ретельності, який вимагає від бухгалтера:

а) досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем, компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства;

б) діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів.

Надання послуг клієнтам та організаціям-працедавцям із професійною компетентністю вимагає формування обґрунтованого судження при застосуванні професійних знань та навичок під час виконання професійної діяльності.

Підтримання професійної компетентності вимагає постійної обізнаності та розуміння нових змін у відповідних технічних, професійних та ділових сферах. Безперервний професійний розвиток дозволяє професійному бухгалтеру розвивати та підтримувати свою здатність компетентно виконувати свої обов'язки у професійному середовищі.

Ретельність означає обов'язок діяти відповідно до вимог завдання, уважно, сумлінно і вчасно.

Дотримуючись принципу професійної компетентності та належної ретельності, професійний бухгалтер повинен вживати належних заходів для забезпечення того, щоб особи, які працюють в якості професіоналів під його керівництвом, мали відповідну підготовку та нагляд.

За потреби, професійний бухгалтер повинен повідомити клієнтів, організацію-працедавця або інших користувачів професійних послуг або діяльності бухгалтера, про обмеження, притаманні таким послугам або діяльності.

4. Конфіденційність. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися

принципу конфіденційності, який вимагає, щоб бухгалтер зберігав конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин. Бухгалтер повинен:

а) бути уважним до можливості випадкового розголошення інформації, у тому числі в соціальному середовищі, і особливо близькому діловому партнеру або близькому чи найближчому родичеві;

б) зберігати конфіденційність інформації всередині фірми або організації-працедавця;

в) зберігати конфіденційність інформації, розкритої потенційним клієнтом або організацією-працедавцем;

г) не розкривати конфіденційну інформацію, отриману внаслідок професійних чи ділових відносин, за межами фірми або організації-працедавця, без належних та конкретних повноважень на таке розкриття, крім випадків, коли є юридичний або професійний обов'язок чи право розкривати таку інформацію;

ґ) не використовувати конфіденційну інформацію, отриману внаслідок професійних чи ділових відносин, для отримання особистої вигоди бухгалтера або на користь третьої сторони;

д) не використовувати та не розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, здобуту чи отриману в результаті професійних або ділових відносин, після закінчення цих відносин,

е) вживати потрібних заходів для забезпечення того, щоб персонал, який працює під контролем бухгалтера, та особи, від яких отримують консультації та допомогу, поважали обов'язок бухгалтера зберігати конфіденційність.

Конфіденційність служить суспільним інтересам, оскільки вона сприяє вільному потоку інформації від клієнта професійного бухгалтера або організації-працедавця до бухгалтера з усвідомленням того, що ця інформація не буде розкрита третій стороні. Тим не менше, нижче наведено обставини, за яких професійні бухгалтери зобов'язані або від них може вимагатися розкривати конфіденційну інформацію, або коли розкриття інформації може бути прийнятним:

а) Розкриття інформації вимагається за законом, наприклад:

- створення документів або надання доказів в інший спосіб у процесі судових розглядів;
- розкриття інформації відповідним державним органам про порушення закону, про яке стало відомо;

б) розкриття інформації дозволено законом та санкціоновано клієнтом чи організацією-працедавцем;

в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом, з метою:

- дотримання вимог перевірки якості професійної організації;
- надання відповіді на запит чи розслідування професійної організації або регуляторного органу;
- захисту професійних інтересів професійного бухгалтера у процесі судових розглядів;

- дотримання вимог технічних та професійних стандартів, у тому числі етичних вимог.

При прийнятті рішення про те, чи слід розкривати конфіденційну інформацію, слід враховувати, залежно від обставин, наступні чинники:

- чи можуть постраждати інтереси будь-якої сторони, включаючи треті сторони, якщо клієнт або організація працедавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;
- чи відома вся доречна інформація та чи є вона обґрунтованою, наскільки це можливо. Серед чинників, які впливають на рішення щодо розкриття інформації, такі:
  - ✓ необґрунтовані факти;
  - ✓ неповна інформація;
  - ✓ необґрунтовані висновки;
- запропонований спосіб повідомлення інформації та кому вона адресована;
- чи є сторони, яким адресоване повідомлення інформації, прийнятними одержувачами.

Професійний бухгалтер повинен продовжувати дотримуватися принципу конфіденційності навіть після закінчення відносин між бухгалтером та клієнтом або організацією-працедавцем. При зміні місця роботи або з отриманням нового клієнта бухгалтер має право використовувати попередній досвід, але не повинен використовувати чи розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, здобуту чи отриману внаслідок професійних або ділових відносин.

5. Професійна поведінка. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу професійної поведінки, який вимагає, щоб бухгалтер:

а) дотримувався вимог відповідних законодавчих і нормативних актів;

б) поводився у спосіб, що відповідає професійному обов'язку діяти в інтересах суспільства у всіх видах професійної діяльності та ділових відносинах;

в) уникав будь-якої поведінки, що, як відомо бухгалтеру або як він мав би знати, може дискредитувати професію.

Професійний бухгалтер не повинен свідомо займатися будь-яким бізнесом, справою або діяльністю, яка шкодить або може зашкодити чесності, об'єктивності чи добрій репутації професії, і, як наслідок, буде несумісною з основоположними принципами.

Поведінка, яка може дискредитувати професію, охоплює поведінку, яка за висновком розсудливої та проінформованої третьої сторони, ймовірно, негативно вплине на добру репутацію професії.

При здійсненні маркетингової або рекламної діяльності професійний бухгалтер не повинен завдавати шкоди репутації професії. Професійний бухгалтер повинен бути правдивим і справедливим та не повинен:

а) робити перебільшені заяви щодо послуг, які він пропонує, або щодо кваліфікації чи досвіду роботи бухгалтера,

б) допускати принизливі висловлювання чи необґрунтовані порівняння з роботою інших осіб.

Якщо професійний бухгалтер має сумніви щодо того, чи є форма реклами або маркетингу належною, бухгалтеру рекомендується проконсультуватися з відповідною професійною організацією.

2.2. Концептуальна основа етики професійних бухгалтерів

Обставини, за яких працюють професійні бухгалтери, можуть створювати загрози дотриманню основоположних принципів.

Концептуальна основа визначає для професійного бухгалтера підхід щодо:

а) ідентифікації загроз дотриманню основоположних принципів;

б) оцінювання ідентифікованих загроз;

в) реагування на загрози шляхом їх усунення або зменшення до прийнятного рівня.

Для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів, професійний бухгалтер повинен застосовувати концептуальну основу.

При застосуванні концептуальної основи професійний бухгалтер повинен:

а) володіти допитливим розумом;

б) висловлювати професійне судження;

в) застосовувати перевірку розсудливою та проінформованою третьою стороною.

Володіння допитливим розумом. Допитливий розум є необхідною умовою для розуміння відомих фактів і обставин, необхідних для правильного застосування концептуальної основи.

Допитливий розум передбачає:

а) дослідження джерела, прийнятності та достатності отриманої інформації, враховуючи характер, обсяг і результати здійснюваної професійної діяльності;

б) відкритість та пильність до необхідності подальшого розслідування або інших дій.

При дослідженні джерела, прийнятності та достатності отриманої інформації професійний бухгалтер може розглянути, серед іншого, чи:

- з’явилася нова інформація або відбулися зміни у фактах і обставинах;
- на інформацію або її джерело може вплинути упередженість або особистий інтерес;
- є підстави для занепокоєння з приводу того, що потенційної релевантної інформації може не бути серед фактів і обставин, відомих бухгалтеру;
- існує невідповідність між відомими фактами та обставинами та очікуваннями бухгалтера;
- ця інформація надає належну основу для того, щоб прийти до будь-якого висновку;
- на основі отриманої інформації можуть бути зроблені й інші обґрунтовані висновки.

Всі професійні бухгалтери повинні проявляли допитливий розум при

виявленні, оцінці та усуненні загроз основоположним принципам. Ця передумова для застосування концептуальної основи стосується всіх бухгалтерів, незалежно від здійснюваної професійної діяльності. Згідно з стандартами аудиту, огляду та іншого надання впевненості, в тому числі виданими РМСАНВ, бухгалтери також зобов'язані проявляти професійний скептицизм, який включає критичну оцінку доказів.

Здійснення професійного судження. Професійне судження передбачає застосування відповідної професійної підготовки, професійних знань, навичок та досвіду, що відповідають конкретним фактам й обставинам, у тому числі характеру та обсягу конкретної професійної діяльності, а також пов'язаним із нею інтересам та відносинам.

Застосування професійного судження необхідне тоді, коли професійний бухгалтер використовує концептуальну основу, щоб прийняти інформаційно обґрунтовані рішення щодо можливих напрямків дій та визначити, чи є такі рішення прийнятними за конкретних обставин.

Здійснюючи професійне судження для отримання такого розуміння, професійний бухгалтер може розглядати, зокрема, наступне:

- чи є спеціальні знання і досвід бухгалтера достатніми для того, щоб дійти висновку;
- чи необхідно проконсультуватися з іншими особам, які мають відповідні спеціальні знання або досвід;
- чи може власне попереднє уявлення бухгалтера чи його упередженість впливати на висловлення професійного судження бухгалтером.

Розсудлива та проінформована третя сторона. Перевірка розсудливою та проінформованою третьою стороною є міркуванням професійного бухгалтера стосовно того, чи ймовірно, що таких самих висновків дійшла б інша сторона. Таке міркування здійснюється з погляду розсудливої та проінформованої третьої сторони, яка зважує всі відповідні факти й обставини, відомі бухгалтеру, або є обґрунтовані підстави очікувати, що вони будуть відомі на момент, коли робляться висновки.

Розсудлива та проінформована третя сторона необов'язково повинна бути бухгалтером, але повинна мати відповідні знання та досвід для розуміння та неупередженої оцінки прийнятності висновків бухгалтера.

Ідентифікація загроз. Професійний бухгалтер повинен ідентифікувати загрози дотриманню основоположних принципів.

Розуміння фактів й обставин, включаючи будь-яку професійну діяльність, інтереси та відносини, які можуть поставити під загрозу дотримання основоположних принципів, є обов'язковою передумовою для ідентифікації загроз дотриманню вимог професійним бухгалтером.

Наявність певних умов, політик і процедур, встановлених професійною організацією, законодавчими, нормативними актами, фірмою чи організацією-працедавцем, які можуть покращити етичну поведінку бухгалтера, також може допомогти виявленню загроз дотриманню основоположних принципів.

Широкий спектр фактів та обставин може створювати загрози дотриманню основоположних принципів. Неможливо визначити всі ситуації, які створюють

загрози. Крім того, характер завдань та робочих задач може бути різний і, отже, можуть створюватися різні типи загроз.

Загрози дотриманню основоположних принципів належать до однієї або кількох із наведених далі категорій:

а) загроза власного інтересу тобто загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера;

б) загроза власної оцінки тобто загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою фірми бухгалтера, або організації-працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності;

в) загроза захисту тобто загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця, настільки, що об'єктивність бухгалтера буде поставлена під загрозу;

г) загроза особистих стосунків тобто загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їх інтересам або надто лояльно ставитися до їх роботи,

г) загроза тиску тобто загроза того, що професійний бухгалтер буде утримуватися від об'єктивних дій через фактичний або передбачуваний тиск, у тому числі через спроби чинити неналежний вплив на бухгалтера.

Одна обставина може створювати кілька загроз, та одна загроза може впливати на дотримання кількох основоположних принципів.

Оцінювання загроз. Коли професійний бухгалтер виявляє загрозу дотриманню основоположних принципів, він повинен оцінити, чи є рівень такої загрози прийнятним.

Прийнятний рівень – це рівень, при якому ймовірно, що професійний бухгалтер, застосовуючи перевірку розсудливою та проінформованою третьою стороною, дійде висновку про те, що він дотримується основоположних принципів.

Чинники, що впливають на оцінювання рівня загроз. Розгляд як якісних, так і кількісних чинників є доречним до оцінювання загроз професійним бухгалтером, а також розгляду сукупного впливу кількох загроз, якщо це застосовно.

Наявність умов, політик і процедур, також може бути чинником, який доцільно брати до уваги при оцінюванні рівня загроз дотриманню основоположних принципів. Приклади таких умов, політик і процедур:

- вимоги корпоративного управління;
- вимоги професії щодо освіти, професійної підготовки та досвіду;
- чинні системи подання та розгляду скарг, які дозволяють професійному бухгалтерові та широкій громадськості привертати увагу до неетичної поведінки;
- чітко сформульований обов'язок повідомляти про порушення вимог етики;

професійний або регуляторний моніторинг та дисциплінарні процедури.

Розгляд нової інформації або змін у фактах та обставинах. Якщо професійному бухгалтеру стає відома нова інформація чи зміни у фактах та обставинах, які можуть вплинути на те, чи усунуто загрозу або чи зменшено рівень загрози до прийнятного, бухгалтер повинен провести повторне оцінювання та відповідно реагувати на таку загрозу.

Постійна уважність протягом усієї професійної діяльності допомагає професійному бухгалтеру визначати, чи з'явилася нова інформація або чи сталися зміни у фактах й обставинах такі, що:

а) впливають на рівень загрози;

б) впливають на висновки бухгалтера щодо того, чи продовжують бути прийнятими здійснені застережні заходи для реагування на ідентифіковані загрози.

Якщо нова інформація призводить до ідентифікації нової загрози, професійний бухгалтер зобов'язаний оцінити та, якщо це прийнятно, реагувати на цю загрозу.

Реагування на загрози. Якщо професійний бухгалтер визначає, що рівень ідентифікованих загроз дотриманню основоположних принципів є неприйнятним, бухгалтер повинен реагувати на такі загрози шляхом їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Бухгалтер повинен зробити це шляхом:

а) усунення обставин, включаючи інтереси або відносини, які створюють ці загрози;

б) застосування застережних заходів, якщо такі є, і якщо їх можна застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня;

в) відмови від конкретної професійної діяльності чи її припинення.

Заходи з усунення загроз. Залежно від фактів та обставин, реагувати на загрози можна шляхом усунення обставин, що створюють цю загрозу. Однак трапляються ситуації, коли реагувати на загрози можна лише шляхом відмови від конкретної професійної діяльності або її припинення. Це пов'язано з тим, що обставини, що створили загрози, неможливо усунути, а застережні заходи неможливо застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня.

Застережні заходи – це дії, здійснювані професійним бухгалтером, які окремо або сукупно ефективно зменшують загрози дотриманню основоположних принципів до прийнятного рівня.

Розгляд здійснених значних суджень та сформульованих загальних висновків. Професійний бухгалтер повинен сформулювати загальний висновок про те, чи приведуть дії, які бухгалтер застосовує або має намір застосувати для реагування на загрози, які виникли, до усунення цих загроз або їх зменшення до прийнятного рівня.

При формулюванні такого загального висновку бухгалтер повинен:

а) розглянути будь-які здійснені значні судження або сформульовані висновки;

б) застосувати перевірку розсудливою та проінформованою третьою

стороною.

Інші міркування при застосуванні концептуальної основи. Свідома або неусвідомлена упередженість впливає на висловлення професійного судження при виявленні, оцінці та усуненні загроз дотриманню основоположних принципів.

Приклади потенційної упередженості, про яку слід пам'ятати при здійсненні професійного судження, включають:

- Упередженість щодо прив'язки – тенденція використовувати початкову частину інформації як прив'язку, в порівнянні з яким подальша інформація оцінюється неадекватно.
- Упередженість щодо автоматизації – це тенденція віддавати перевагу результатам, отриманим від автоматизованих систем, навіть коли людські міркування або суперечлива інформація викликають питання щодо того, чи є такий результат надійним або належним для досягнення мети.
- Упередженість щодо доступності – тенденція надавати більше значення подіям або досвіду, які відразу приходять на думку або легко доступні, ніж тим, які такими не є.
- Упередженість підтвердження – тенденція надавати більше значення інформації, що підтверджує існуюче переконання, ніж інформації, яка суперечить цьому переконанню або ставить його під сумнів.
- Групове мислення – тенденція групи людей перешкоджати індивідуальній творчості і відповідальності і в результаті ухвалювати рішення без критичного міркування або розгляду альтернатив.
- Упередженість щодо надмірної самовпевненості – тенденція переоцінювати власну здатність точно оцінювати ризики або інші судження або рішення.
- Упередженість репрезентативності – тенденція формувати розуміння на репрезентативному прикладі досвіду, подій або переконань.
- Вибіркове сприйняття – тенденція до того, що очікування людини впливають на те, як вона буде ставиться до певного питання або особистості.

Заходи, які можуть пом'якшити вплив упередженості, включають:

- звернення за консультацією до експертів для отримання додаткової інформації;
- консультування з іншими особами для належного вирішення проблеми в рамках процесу оцінки;
- проходження навчання, пов'язаного з виявленням упередженості, в рамках підвищення кваліфікації.

Організаційна культура. Ефективність застосування концептуальної основи професійним бухгалтером зростає тоді, коли важливість етичних цінностей, узгоджених з основоположними принципами та іншими положеннями, викладеними в Кодексі, заохочується за допомогою внутрішньої культури бухгалтерської організації.

Просування етичної культури в організації є найбільш ефективним тоді, коли:

а) лідери та ті, хто займає керівні посади, пропагують важливість етичних

цінностей для організації та покладають на себе та інших відповідальність за їх демонстрацію;

б) існують відповідні освітні програми та програми професійної підготовки, процеси управління, а також критерії оцінки ефективності та винагороди, що сприяють формуванню етичної культури;

в) існують ефективні політики та процедури для заохочення та захисту тих, хто повідомляє про фактичну або передбачувану незаконну або неетичну поведінку, включаючи викривачів;

г) організація пропагує етичні цінності у своїх відносинах з третіми сторонами.

Очікується, що професійні бухгалтери заохочуватимуть і просуватимуть культуру, засновану на етиці, в своїй організації, враховуючи їх посаду і стаж роботи. Міркування щодо завдань з аудиту, огляду, та інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг.

Корпоративна культура. МСУЯ 1 містить вимоги і матеріали для застосування, що стосуються корпоративної культури в контексті обов'язків фірми по розробці, впровадженню та функціонуванню системи управління якістю для завдань з аудиту, огляду, та інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг.

Міжнародні стандарти незалежності вимагають, щоб професійні бухгалтери в публічній практиці були незалежними під час виконання аудитів, оглядів та інших завдань із надання впевненості. Незалежність пов'язана з основоположними принципами об'єктивності та чесності. Вона охоплює:

а) незалежність мислення, тобто спрямованість мислення, що дозволяє висловити висновок без будь-якого впливу, який може загрожувати професійному судженню, та діяти чесно, об'єктивно та з професійним скептицизмом;

б) незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і проінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку щодо загрози чесності, об'єктивності чи професійному скептицизму фірми або члена команди з аудиту чи надання впевненості.

Міжнародні стандарти незалежності встановлюють вимоги та матеріали для застосування щодо того, як застосовувати концептуальну основу для збереження незалежності під час виконання аудитів, оглядів або інших завдань із надання впевненості. Професійні бухгалтери та фірми зобов'язані дотримуватися цих стандартів, щоб бути незалежними під час проведення таких завдань. Концептуальна основа застосовується до ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів у такий самий спосіб, як і до ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню вимог до незалежності.

У контексті аудитів, оглядів та інших завдань з надання впевненості існування системи управління якістю, розробленої, впровадженої та керованою фірмою відповідно до стандартів управління якістю, випущеними РМСАНВ, є прикладом таких умов, політик і процедур.

Професійний скептицизм. Відповідно до стандартів аудиту, огляду та

інших завдань із надання впевненості, у тому числі тих, що їх видає РМСАНВ, професійні бухгалтери в публічній практиці при плануванні та проведенні аудитів, оглядів та інших завдань із надання впевненості зобов'язані проявляти професійний скептицизм. Професійний скептицизм та основоположні принципи є взаємопов'язаними поняттями.

Під час аудиту фінансової звітності дотримання основоположних принципів окремо та в сукупності сприяє прояву професійного скептицизму, як показано у наведених далі прикладах:

- Чесність вимагає, щоб професійний бухгалтер був відвертим та правдивим. Наприклад, бухгалтер дотримується принципу чесності, якщо він:
  - ✓ є відвертим та правдивим під час висловлення занепокоєння з приводу позиції клієнта;
  - ✓ подає запити стосовно суперечливої інформації та шукає додаткові аудиторські докази, щоб усунути занепокоєння щодо звітів, які можуть бути суттєво помилковими або оманливими, з метою прийняття інформаційно обґрунтованих рішень щодо напряму дій за конкретних обставин;
  - ✓ має міцність характеру, щоб діяти належним чином навіть попри тиск вчинити інакше, або коли це може призвести до потенційних несприятливих особистих або організаційних наслідків.

Діяти належним чином означає:

а) відстоювати свою позицію, коли стикаєшся з дилемами і важкими ситуаціями;

б) кидати виклик іншим, коли того вимагають обставини, таким чином, який відповідає обставинам.

При цьому бухгалтер демонструє критичну оцінку аудиторських доказів, що сприяє прояву професійного скептицизму.

- Об'єктивність вимагає від професійного бухгалтера висловити професійне або ділове судження, не піддаючись ризику з боку:

а) упередженості;

б) конфлікту інтересів;

в) неналежного впливу інших осіб, організацій, технологій або інших факторів або невиправданої залежності від них.

Наприклад, бухгалтер дотримується принципу об'єктивності, якщо він:

а) визнає обставини або стосунки, такі як особисті стосунки з клієнтом, як такі, що можуть поставити під загрозу професійне чи ділове судження бухгалтера,

б) розглядає вплив таких обставин і стосунків на судження бухгалтера під час оцінки достатності та прийнятності аудиторських доказів, пов'язаних із питанням, яке є суттєвим для фінансової звітності клієнта. Діючи таким чином, бухгалтер поводиться у спосіб, що сприяє прояву професійного скептицизму.

- Професійна компетентність та належна ретельність вимагає наявності у професійного бухгалтера професійних знань та навичок на рівні, необхідному, щоб забезпечити надання компетентних професійних послуг та ретельно діяти відповідно до застосовних стандартів, законодавчих та нормативних актів.

Наприклад, бухгалтер дотримується принципу професійної компетентності

та належної ретельності, якщо він:

а) застосовує знання, які стосуються галузі та господарської діяльності конкретного клієнта, щоб належно ідентифікувати ризики суттєвого викривлення;

б) розробляє та виконує прийнятні процедури аудиту;

в) застосовує відповідні знання, коли критично оцінює, чи є аудиторські докази достатніми та прийнятними за конкретних обставин.

Діючи таким чином, бухгалтер поводиться у спосіб, що сприяє прояву професійного скептицизму.



Питання для самоконтролю

1. Які основні принципи етики бухгалтерів і аудиторів?
2. Чому чесність є важливим етичним принципом у професійній діяльності бухгалтерів і аудиторів?
3. Як об'єктивність впливає на прийняття рішень у бухгалтерії та аудиті?
4. Що таке професійна компетентність, і чому вона є критично важливою для бухгалтерів і аудиторів?
5. Які наслідки можуть виникнути внаслідок порушення принципу конфіденційності?
6. Що таке конфлікт інтересів, і як його можна уникнути в професійній діяльності?
7. Яка роль кодексу етики в діяльності бухгалтерів і аудиторів?
8. Як етичні дилеми можуть вплинути на професійні рішення бухгалтерів і аудиторів?
9. Які механізми контролю якості існують для забезпечення дотримання етичних стандартів у бухгалтерії та аудиті?
10. Як довіра клієнтів і суспільства впливає на професійну діяльність бухгалтерів і аудиторів?
11. Як етика впливає на репутацію професії бухгалтера та аудитора?
12. Які етичні виклики можуть виникати в умовах глобалізації бізнесу?
13. Яким чином етичні норми можуть змінюватися в залежності від культурного контексту?
14. Яка роль професійних асоціацій у підтримці етичних стандартів серед бухгалтерів і аудиторів?
15. Як можна навчити нових бухгалтерів і аудиторів дотримуватись етичних принципів?
16. Які приклади етичних порушень у бухгалтерії та аудиті ви знаєте, і які наслідки вони мали?
17. Які методи можуть використовуватися для вирішення етичних дилем у професійній практиці?
18. Як технології (наприклад, штучний інтелект) впливають на етичні

питання в бухгалтерії та аудиті?

19. Які специфічні етичні вимоги існують для аудиторських компаній у порівнянні з іншими фінансовими установами?

20. Яка роль особистої етики бухгалтера в контексті професійної етики?

Тема 3. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРІВ В БІЗНЕСІ

Мета вивчення теми: ознайомлення з основними етичними принципами; розуміння того як етичні вимоги впливають на прийняття рішень з боку зацікавлених сторін; усвідомлення важливості відповідального ставлення до своєї професії та розуміння ролі бухгалтерів у виявленні та запобіганні шахрайства; ознайомлення з відповідальністю бухгалтерів в бізнесі при недотриманні вимог законодавства.

План

3.1. Загальні засади етичної поведінки професійних бухгалтерів в бізнесі

3.2. Застосування концептуальної основи Кодексу РМСЕБ професійними бухгалтерами в бізнесі в конкретних ситуаціях.

3.3. Реагування професійних бухгалтерів в бізнесі на недотримання вимог законодавства та нормативних актів

Ключові терміни та поняття: професійний бухгалтер в бізнесі, чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна підготовка, етичні дилеми, вплив технологій



3.1. Загальні засади етичної поведінки професійних бухгалтерів в бізнесі

Важливість ролі професійних бухгалтерів у бізнесі полягає в тому, що саме вони первісно забезпечують якість фінансової та іншої інформації, що формується суб'єктом звітування, надається за його межі й використовується широким колом користувачів для різних цілей. Основні етичні принципи, визначені Кодексом РМСЕБ, чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність і професійна поведінка, рівень поведінки, що очікується від професійного бухгалтера у бізнесі.

Професійний бухгалтер у бізнесі – це професійний бухгалтер, який працює за наймом або обіймає виконавчу чи не виконавчу посаду в таких сферах діяльності, як комерція, промисловість, сфера обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регулювальні чи професійні організації, або професійний бухгалтер, що працює за контрактом з такими суб'єктами господарювання.

Отже, професійний бухгалтер у бізнесі може бути штатним працівником

або фізичною особою-підприємцем, працювати на одну чи кілька організацій, що його наймають. Зокрема, за українським законодавством підприємство самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку з поміж таких варіантів:

- уведення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- укладання договору про надання послуг із бухгалтерського обліку з фізичною особою-підприємцем;
- укладання договору з аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Звертаємо увагу, що професійний бухгалтер-практик (аудитор) може виконувати ролі, властиві професійному бухгалтеру в бізнесі. В цьому випадку він повинен керуватися частиною Кодексу РМСЕБ для професійних бухгалтерів у бізнесі.

Юридична форма стосунків професійного бухгалтера у бізнесі із організацією-роботодавцем не впливає на його етичні обов'язки. А ось посада, яку займає професійний бухгалтер, має значення, оскільки визначає його можливості впливати на розвиток етичної культури суб'єкта звітування. Це підтверджує і 15 річне опитування щодо шахрайства (Integrity in the spotlight The future of compliance 15th Global Fraud Survey. 2022), яке здійснене компанією Ернст енд Янг у 55 країнах світу, підтвердило, що приклад бізнес-лідерів має визначальне значення для застосування високих етичних стандартів суб'єктом господарювання.

Професійний бухгалтер у бізнесі не повинен свідомо брати участь у діяльності, яка є неетичною. Тому він повинен вжити застережних заходів. Також він може звернутися за консультацією до юриста, а в крайньому випадку звільнитися з організації, якщо всі застережні заходи вичерпано і зменшити загрозу до прийнятного рівня неможливо.

Кодекс РМСЕБ розглядає обставини, за яких можуть виникнути загрози порушення фундаментальних принципів етики (табл. 3.1), надаючи орієнтири для ідентифікації потенційних загроз.

Таблиця 3.1 – Потенційні загрози порушення принципів етики професійними бухгалтерами в бізнесі та обставини, за яких вони виникають

Категорії загроз	**Приклади обставин, які створюють ці загрози**
Загроза власного інтересу	- наявність фінансового інтересу, або отримання кредиту чи гарантії від організації-працедавця; - участь у заохочувальних компенсаційних програмах, запропонованих організацією-працедавцем; - неналежне використання корпоративних активів в особистих цілях; - занепокоєння щодо гарантії зайнятості; - комерційний тиск поза межами організації-роботодавця

Продовження таблиці 3.1

Загроза власної оцінки	- визначення відповідного облікового підходу для об'єднання бізнесу після виконання економічного обґрунтування, яке підтверджує рішення про придбання
Загроза захисту	- професійний бухгалтер має можливість маніпулювати інформацією в проспекті компанії, щоб отримати вигідне фінансування
Загроза особистих стосунків	- наявність найближчого чи близького родича, який працює в суб'єкті господарювання, який може приймати рішення, що впливають на фінансову звітність такого суб'єкта господарювання, котру готує професійний бухгалтер; - довготривалі стосунки з діловими партнерами, що впливають на прийняття ділових рішень; - прийняття подарунків або пільгових умов, якщо їхня вартість не є явно незначною
Загроза тиску	- загроза звільнення чи заміни професійного бухгалтера в бізнесі або його близького чи найближчого родича внаслідок розбіжності думок щодо застосування принципу облікової політики або способу відображення фінансової інформації у звітності; - намагання домінуючої особи вплинути на процес прийняття рішень стосовно, наприклад, укладання контрактів або застосування принципу облікової політики

*джерело розроблено автором на основі [7]

Застережні заходи для зменшення загроз порушення етичних принципів поділяються Кодексом на дві групи:

- прийняті на рівні законодавства або ж професійними організаціями;
- заходи в робочому середовищі.

Кодекс РМСЕБ надає розгорнутий перелік застережних заходів в робочому середовищі, до яких відносить:

- системи корпоративного нагляду або інші структури нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;
- програми ділової поведінки та етики організації-роботодавця;
- процедури найму в організації-роботодавця, що підкреслюють важливість найму висококваліфікованого компетентного персоналу;
- надійні процедури внутрішнього контролю;
- належні дисциплінарні процеси;
- керівництво, яке підкреслює важливість етичної поведінки та очікування, що працівники діятимуть етично;
- політики та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи працівників;
- своєчасне інформування всіх працівників про політики та процедури організації-роботодавця, в тому числі про будь-які зміни до таких політик, а також проведення відповідного навчання та підготовки з таких політик та процедур;
- політики та процедури, що надають можливість працівникам та заохочують їх повідомляти вищі органи управління організації-роботодавця про будь-які етичні проблеми, що їх турбують, без побоювання покарання;
- консультування з іншим відповідним професійним бухгалтером.

Звернемося до національного середовища. За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» безпосередньо застережних заходів дотримання етичних норм бухгалтерами не передбачено. Отже, регулювання етики бухгалтерів у бізнесі на національному рівні здійснюється професійними організаціями. Зокрема, для члена Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України обов'язковим є дотримання вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів РМСЕБ. Серед застережних заходів в робочому середовищі в Україні набули розповсюдження відповідні документи на рівні галузі чи сфери діяльності (наприклад, Загальні правила етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затв. наказом Національного агентства України з питань державної служби від 15.08.2016 р. №158 тощо) або кодекси етики конкретного суб'єкта господарювання (Кодекс етики та поведінки працівників Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Кодекс корпоративної етики Національної акціонерної компанії Нафтогаз України, Кодекс етики ТОВ ОТП Факторинг Україна, Кодекс етики Публічного акціонерного товариства ОТП Банк, Кодекс етики та ділової поведінки ДТЕК і т.п.).

Слід зауважити, що ці документи не враховують особливості професійної діяльності бухгалтера. Саме Кодекс РМСЕБ допомагає професійному бухгалтеру в бізнесі ідентифікувати загрози порушенню етичних принципів, оцінити їх та вжити застережних заходів. Дослідженнями МФБ «The accountancy profession – playing a positive role in tackling corruption. 2021» доведено, що існує сильна кореляція (49%) між прийняттям етичних, освітніх вимог, вимог до розслідувань та дисциплінарних заходів глобальної бухгалтерської професії і більш сприятливими оцінками міжнародних заходів з корупції.

3.2. Застосування концептуальної основи Кодексу РМСЕБ професійними бухгалтерами в бізнесі в конкретних ситуація

І чинний Кодекс, і його версія 2022 року надає рекомендації щодо застосування загального алгоритму протидії загрозам порушення етичних принципів професійними бухгалтерами у бізнесі на прикладі таких ситуацій:

- потенційні конфлікти (конфлікт інтересів);
- підготовка та подання інформації;
- достатня компетентність (діяльність з достатнім досвідом);
- фінансові інтереси (фінансові інтереси, компенсації та стимули, пов'язані з фінансовою звітністю та прийняттям рішень);
- заохочення.

Щодо наведених у табл. 3.2 ситуацій, то Кодекс зазначає, що професійний бухгалтер у бізнесі повинен:

- складати або подавати таку інформацію достовірно, чесно та згідно з вимогами відповідних професійних стандартів;
- відмовитися мати відношення до інформації, що, як він вважає, є

оманливою;

- надавати чесну інформацію роботодавцю щодо свого рівня набутих знань або досвіду;
- не відмовлятися від отримання консультацій та допомоги експертів за необхідності;
- не маніпулювати конфіденційною інформацію та не використовувати її для власної вигоди;
- не пропонувати заохочення для неналежного впливу на професійне судження третьої сторони.

Таблиця 3.2 – Обставини порушення принципів етики професійним бухгалтером у бізнесі та рекомендовані застережні заходи

Категорія обставин та відносин	**Потенційні загрози**	**Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози**
1	**2**	**3**
Потенційні конфлікти (чинна редакція Кодексу РМСЕБ)	загрози тиску, власного інтересу	- характер і обсяг професійної діяльності; - мета тиску
Рекомендовані застережні заходи: отримання, якщо необхідно, консультацій в організації-роботодавці, у незалежного професійного консультанта або у відповідній професійній організації; використання офіційної процедури врегулювання спірних питань в організації-роботодавці; отримання юридичної консультації.		
Конфлікт інтересів (редакція 2022 року)	загроза тиску та інші	- характер відповідних інтересів та відносин між залученими сторонами; - діяльність та її наслідки для відповідних сторін
Рекомендовані застережні заходи: реструктуризація або розділення певних обов'язків;здійснення належного нагляду за здійснення обов'язків, наприклад, під наглядом виконавчого чи невиконавчого директора.		
Підготовка та подання інформації	загрози власного інтересу чи тиску	-джерело тиску та ступінь того, наскільки така інформація є оманливою чи може вводити в оману
Рекомендовані застережні заходи: консультації з вищими керівниками в організації-роботодавці, з аудиторським комітетом чи найвищим управлінським персоналом організації, або з відповідною професійною організацією		
Достатня компетентність (діяльність з достатнім досвідом)	загроза власної оцінки	-ступінь співпраці професійного бухгалтера у бізнесі з іншими особами, -відповідний рівень старшинства в організації та рівень наявного нагляду та контролю за роботою
Рекомендовані застережні заходи: отримання додаткових консультацій чи підготовки; забезпечення достатнього часу для виконання обов'язків; отримання допомоги від осіб, що мають необхідні знання та досвід якщо необхідно, отримання консультацій від осіб, які обіймають вищі посади в організації-роботодавця; незалежних експертів, або професійної організації; наявність політик та процедур для незалежного від управлінського персоналу комітету щодо визначення рівня або форми винагороди вищого управлінського персоналу.		

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
Фінансові інтереси (фінансові інтереси, компенсації та стимули, пов'язані з фінансовою звітністю та прийняттям рішень)	загроза власного інтересу	- характер інтересу (прямий чи опосередкований) питома вага частки власності в організації
Рекомендовані застережні заходи: розкриття інформації про всі відповідні інтереси та будь-які плани продажу відповідних акцій особам, які відповідають за управління в організації-роботодавці, у відповідності до внутрішніх політик; отримання консультацій від осіб, які обіймають вищі посади в організації-роботодавці (при потребі); проведення консультацій з вищим управлінським персоналом організації-працедавця або відповідними професійними організаціями (при потребі); наявність процедур внутрішнього та зовнішнього аудиту; ознайомлення з сучасними етичними проблемами, обмеженнями законодавства та іншими нормативними актами щодо можливих операцій з використанням конфіденційної інформації		
Заохочення	загрози власного інтересу, тиску	характер, вартість та наміри, що стоять за пропозицією щодо заохочення
Рекомендовані застережні заходи: негайне повідомлення вищих органів управління або осіб, які відповідають за керівництво в організації-роботодавця про зроблені пропозиції щодо заохочень; повідомлення третіх сторін про зроблені пропозиції, наприклад, професійну організацію чи роботодавця особи, яка зробила пропозицію; проте перед таким кроком професійний бухгалтер у бізнесі може розглянути необхідність отримання юридичної консультації; повідомлення найближчих чи близьких родичів про відповідні загрози та застережні заходи, якщо вони потенційно можуть опинитися в ситуації, яка може привести до пропозицій заохочень (в результаті обіймання ними певних посад); повідомлення найближчих чи близьких родичів про відповідні загрози та застережні заходи, якщо вони потенційно можуть опинитися в ситуації, яка може привести до пропозицій заохочень, наприклад, в результаті обіймання ними певних посад; повідомлення вищих органів управління організації-роботодавця або вищого управлінського персоналу організації-роботодавця, якщо найближчі або близькі родичі працюють у конкурентів або потенційних постачальників тієї організації.		

* джерело розроблено автором на основі [7]

Внаслідок обов'язків перед організацією-роботодавцем на професійного бухгалтера може чинитися явний або прихований тиск безпосереднім керівником, менеджером, директором або іншою особою організації-роботодавця з різною метою. Цей факт підтверджується дослідженнями, проведеними 2021 року Європейською федерацією бухгалтерів (FEE) «Ethics: some views from young professional accountants» та Європейською федерацією бухгалтерів і аудиторів середнього і малого бізнесу (EFAA) «Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant». Така ситуація є неприпустимою і має руйнівні наслідки не тільки для професіонала, професії в цілому, але й для бізнесу та суспільства.

Перелік ситуацій не є всеохоплюючим. Так, у редакції Кодексу 2022 року тепер приділена увага конфлікту інтересів, який виникає внаслідок:

- надання професійних послуг бухгалтером конфліктуючим сторонам;

- конфлікту інтересів професійного бухгалтера щодо певного питання та інтересів сторони, для якої бухгалтер здійснює професійну діяльність, пов'язану з цим питанням.

Наприклад, це:

- обслуговування керівництва двох організацій-роботодавців та отримання конфіденційної інформації від однієї організації, яка може бути використана професійним бухгалтером на користь іншої;
- найм професійного бухгалтера кожною з сторін товариства з метою його розпуску;
- підготовка фінансової інформації для певних членів керівництва організації-роботодавця бухгалтера, які прагнуть здійснити управлінський викуп;
- відповідальність за вибір постачальника для організації-роботодавця, коли найближчий член сім'ї бухгалтера може отримати фінансову вигоду від угоди.

Кожну таку ситуацію слід уважно розглянути, за необхідності застосувати «тест третьої сторони».

Професійний бухгалтер у бізнесі повинен оцінити ризики, що створюються такими обставинами, та розглянути необхідність вжиття таких заходів і ймовірність зниження ризиків до прийнятного рівня.

3.3. Реагування професійного бухгалтера в бізнесі на недотримання вимог законодавства та нормативних актів

Рівень реагування професійного бухгалтера у бізнесі у відповідь на порушення законодавства та нормативних актів Кодексом визначена залежно від того, чи цей бухгалтер є керівником, чи виконавцем (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Рівень реагування професійного бухгалтера у бізнесі на недотримання вимог законодавства

Дії	**Професійні бухгалтери на керівних посадах (директори, головні бухгалтери тощо)**	**Інші професійні бухгалтери у бізнесі**
1	**2**	**3**
Розуміння	Отримати розуміння питання, включаючи характер дії, обставини, в яких це сталося, застосування відповідних законів та регулювання, а також потенціальні наслідки для стейкхолдерів компанії-роботодавця та широкої громадськості.	Отримати розуміння питання, включаючи характер дії та обставини, в яких вона сталася (або може статися).
Повідомлення керівництва та осіб, наділених найвищими повноваженнями	Обговорити з безпосереднім керівником (за наявності). Якщо він задіяний у правопорушенні, то обговорити з керівництвом наступного (вищого) рівня в компанії.	Інформуйте негайного безпосереднього керівника, щоб ця особа вжила відповідних заходів.

Продовження таблиця 3.3

1	2	3
(ОННП)	Також обговорити це питання з ОННП, щоб отримати згоду на відповідні дії, які слід вжити. Переконатися, що відповідні дії є прийнятими для вирішення або стримування NOCLAR	Якщо керівник задіяний у правопорушенні, обговорити з особою з наступним вищим рівнем повноважень в компанії.
Оцінка дій керівництва роботодавця	Оцінити заходи, вжиті керівництвом та ОННП, щоб визначити, чи потрібні подальші заходи в інтересах суспільства. Використати професійне судження, виходячи з відповідних фактів, щоб розглянути питання про те, чи поінформована третя сторона дійде висновку про ваші дії в інтересах суспільства.	
Подальші дії	Прийняття рішення щодо виду подальших дій: розкриття питання керівництву материнського підприємства; або відповідного органу товариства (навіть якщо не існує жодної юридичної або регулятивної вимоги, за винятком випадків, коли законодавство або регулювання це забороняють), та звільнення з компанії. У виняткових випадках, коли стає відомо про безумовне порушення, що може завдати істотної шкоди інвесторам, кредиторам, працівникам або широкій громадськості, негайне розкриття порушення органу влади для запобігання / зменшення шкоди.	У виняткових випадках – повідомити відповідний орган влади (якщо це не заборонено законодавством або іншими нормативними актами) та не порушує конфіденційності.
	Документувати: обговорення з керівництвом (ОННП); відповідь керівництва ; дії, які розглядав професійний бухгалтер, судження та прийняте рішення; висновок щодо виконання Кодексу	
Документування		Документувати: обговорення з керівництвом (ОННП); відповідь керівництва; дії професійного бухгалтера, які розглядалися, судження та рішення професійного бухгалтера.

* джерело розроблено автором на основі [7]



Питання для самоконтролю

1. Хто є професійним бухгалтером у бізнесі?
2. Визначення невірогідності не обов'язково є протиправною дією (порушенням закону). Чи це стосується загального права? Чи це стосується законів і нормативних актів?
3. Які є види загроз дотриманню основоположних принципів професійним бухгалтером у бізнесі?
4. Назвіть чинники, які впливають на оцінювання рівня загроз професійним бухгалтером у бізнесі?
5. Хто входить в коло осіб, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до Кодексу? З якою метою таку групу осіб потрібно визначити професійному бухгалтеру у бізнесі?
6. Як ідентифікувати конфлікти інтересів і діяльності професійного бухгалтера у бізнесі?
7. Які вимоги до складання і подання інформації професійним бухгалтером у бізнесі висуваються Кодексом?
8. Якщо бухгалтера звільнять через неетичну поведінку, чи може він надалі працювати в інших компаніях?
9. Що означає недотримання законодавчих вимог?
10. Які цілі переслідує професійний бухгалтер, коли реагує на недотримання законодавчих вимог?
11. Як має діяти професійний бухгалтер, визначаючи, чи потрібні подальші дії після спілкування з керівництвом?
12. Які чинники враховує професійний бухгалтер, визначаючи, чи потрібні подальші дії після спілкування з керівництвом?
13. Чи має професійний бухгалтер інформувати інших осіб про недотримання законодавчих вимог?
14. Які статті Кримінального кодексу України передбачають відповідальність бухгалтера у разі відсутності його реакції на недотримання законодавчих вимог?

Тема 4. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА НЕЗАЛЕЖНИХ АУДИТОРІВ

Мета вивчення теми: ознайомленя з класифікацією загроз незалежних аудиторів, ознайомлення із застережними заходами для усунення або зменшення загроз, робочого середовища, заходами створеними різними органами, розуміння сутності професійного призначення, вивчиення особливості другого висновку, розгляд значущості загрози подарунків та заохочень.

План

4.1. Загрози та застережні заходи, професійне призначення, конфлікт інтересів

4.2. Другий висновок

4.3. Гонорари, подарунки та заохочення, рекламування професійних послуг

4.4. Зберігання активів клієнта, об'єктивність та незалежність

Ключові терміни та поняття: загрози та застережні заходи, професійне призначення, конфлікт інтересів, другий висновок, гонорар, рекламування професійних послуг, подарунки та заохочення, об'єктивність, незалежність.



4.1. Загрози та застережні заходи, професійне призначення, конфлікт інтересів

Професійний бухгалтер-практик не повинен обійматись 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.

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

- фінансовий інтерес в клієнті або наявністьс пільного 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 ч ипосадових осіб) або отримана від нього.

Характер та значущість загроз залежить від того, чи виникають вони у випадку надання послуг клієнтові з аудиту фінансових звітів, клієнтові з надання впевненості, а не з аудиту фінансових звітів, або клієнтові, що отримує послуги, інші, ніж надання впевненості.

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 клієнтата 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 стасунків 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, забезпечені робочим середовищем, залежать від

обставин. Такі застережні заходи включають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання. Професійний бухгалтер-практик повинен застосовувати судження для визначення, як найкращим чином реагувати на виявлену загрозу. Застосовуючи судження, професійний бухгалтер-практик повинен визначити, що розсудлива та поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, включно з важливістю загрози та застосованих застережних заходів, буде вважати припустимим. При цьому на визначення будуть впливати такі чинники, як значущість загрози, характер завдання та структура фірми.

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, забезпечені робочим середовищем, 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 іншог опрофесійного 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 наданняв певненості.

Залежно від характеру завдання професійний бухгалтер-практик може покластись на застережні заходи, що їх використовує клієнт.

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.

Прийняття клієнта

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 зклієнтом(щодо його власників, управління або діяльності).

До пов’язаних з клієнтом питань, які (якщо про них відомо) можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів, належать, наприклад, участь клієнта внезаконній діяльності(як то легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом), нечесність або практика підготовки сумнівних фінансових звітів.

Слід оцінювати важливість будь-якої загрози. Якщо виявлені загрози є іншими, ніж явно незначними, слід розглянути можливі застережні заходи та їх належне застосування для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня.

Відповідними застережними заходами може бути отримання знання та розуміння клієнта, його власників, менеджері вта осіб, які відповідають за найвищеуправління 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.

Всі рішення щодо прийняття клієнта повинні переглядатись при прийнятті нових завдань від того самого клієнта.

Зміни в професійному призначені

Професійний бухгалтер-практик, якого просять замінити іншого професійного бухгалтера-практика, або який розглядає можливість участі в тендері на виконання завдання, що на цей момент виконується іншим професійним бухгалтером-практиком, має визначити, чиє будь-які підстави, професійні або інші, для неприйняття завдання (наприклад, наявність обставин, що ставлять під загрозу дотримання фундаментальних принципів). Наприклад, може виникнути загроза професійній компетентності та належній ретельності, якщо професійний бухгалтер-практик прийме завдання до того, як йому стануть відомі всі приналежн і факти.

Слід оцінювати важливістьз загроз. Залежно від характеру завдання може виникнути необхідність у безпосередньому спілкуванні з теперішнім бухгалтером для встановлення фактів та обставин, що приховуються за запропонованою зміною, що надасть можливість професійному бухгалтерові-практику прийняти рішення щодо доцільності прийняття завдання. Наприклад, очевидні підстави для заміни можуть неповністю відображати факти або вказувати на розбіжності в думках з теперішнім бухгалтером, які можуть вплинути на прийняття рішення щодо прийняття завдання.

Теперішній бухгалтер повинен дотримуватись правил конфіденційності. Межі, в яких професійний бухгалтер-практик може обговорювати справи клієнта із запропонованим бухгалтером, залежать від характеру завдання.

За відсутності конкретних вказівок клієнта теперішній бухгалтер звичайно не повинен з власної ініціативи ділитися інформацієющодо справ клієнта. Обставини, за яких розкриття конфіденційної інформації може бути прийнятним, визначені в Кодексі.

У випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня.

Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятно низького рівня шляхом застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен, окрім випадків, коли він може отримати розуміння необхідних фактів іншими шляхами, відмовитись від прийняття завдання.

Професійний бухгалтер-практик може отримати пропозицію виконати роботу, що доповнює роботу теперішнього бухгалтера. Подібні обставини можуть створювати потенційну загрозу професійної компетентності та належної ретельності внаслідок відсутності або неповноти інформації. Застережним заходом для таких загроз буде інформування теперішнього бухгалтера про

запропоновану роботу, що забезпечить можливість теперішньому бухгалтерові надати будь-яку відповідну інформацію, необхідну для належного виконання роботи.

Професійний бухгалтер-практик повинен здійснити відповідні кроки для виявлення обставин, що можуть призвести до конфлікту інтересів. Подібні обставини можуть викликати появу загроз недотримання фундаментальних принципів.

Наприклад, 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.

У випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або для зменшення до прийнятного рівня.

4.2. Другий висновок

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.

Наприклад, якщо другий висновок базується не на тих самихфактах, що були надані теперішньому бухгалтерові, або ж на неналежних доказах, може виникати загроза професійній компетентності та належній 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 прийнятного 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 звикла до 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.

4.3. Гонорари, подарунки та заохочення, рекламування професійних послуг

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.

Наприклад, якщо ціна настільки низька, що ускладнює виконання завдання відповідно до застосовних 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.

За деяких обставин професійний бухгалтер-практик може одержати за передання клієнта комісійну винагороду.

Професійний бухгалтер-практик може одержати комісійну винагороду від третьої сторони (наприклад, продавця програмного забезпечення) в зв'язку з продажем товарів чи послуг клієнтові.

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 ненадаються теперішнім бухгалтером. Виплата таких 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 їхдо прийнятного рівня.

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

Так, наприклад, 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.

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.

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

4.4. Зберігання активів клієнта, об'єктивність та незалежність

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 призберіганні подібних активів.

Професійний бухгалтер-практик повинен усвідомлювати наявність загроз недотримання фундаментальних принципів внаслідок асоціювання з подібними активами, наприклад, у випадку, колистане відомо, що активи виникли внаслідок протизаконних дій (наприклад, легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом), розглядаючи питання прийняття клієнта або подібного завдання, повинен при виконанні процедур прийняття зробити відповідні запити щодо походження таких активівта розглянути свою відповідальність згідно з законами та нормативними актами. При цьому професійний бухгалтер-практик може розглянути доцільність юридичної консультації.

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 зклієнтом, 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.

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).

Для опису елементівта цілей завдання з надання впевненості, слід посилатись на Концептуальну основу.

Професійний бухгалтер-практик, виконуючи завдання з надання впевненості, робить висновок, метою якого є підвищення рівня довіри потенційних користувачів, окрім відповідальної сторони, до результатів оцінки або вимірювання предмета завдання за допомогою критеріїв.

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.



Питання для самоконтролю

1. Які основні принципи професійної етики аудиторів?
2. Чому важливо дотримуватися незалежності у роботі аудитора?
3. Які конфлікти інтересів можуть виникнути у незалежних аудиторів, і як їх уникнути?
4. Як аудитори повинні поводитися у випадках, коли виявляють неправомірні дії або шахрайство?
5. Які наслідки можуть бути для аудитора у разі порушення етичних норм?
6. Які роль і значення професійних стандартів у забезпеченні етики в аудиті?
7. Як аудитори можуть підтримувати свою професійну компетентність та етику протягом кар'єри?
8. Які етичні виклики можуть виникати під час проведення аудиту в міжнародних компаніях?
9. Як аудитори можуть забезпечити конфіденційність інформації, з якою вони працюють?
10. Які механізми контролю існують для забезпечення дотримання етичних норм серед аудиторів?

Тема 5. НЕЗАЛЕЖНІСТЬ ПРОФЕСІЙНОГО БУХГАЛТЕРА-ПРАКТИКА (АУДИТОРА)

Мета вивчення теми: вивчення основних принципів незалежності; ознайомлення з етичними стандартами, які регулюють діяльність бухгалтерів і аудиторів; вивчення ризиків, пов'язаних з відсутністю незалежності; розуміння ролі незалежності в підвищенні довіри до фінансової звітності підприємств з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

План

5.1. Особливості вимог до незалежності при виконанні аудиту та огляду фінансової звітності

5.2. Обставини, що створюють загрози незалежності, та застережні заходи

5.3. Особливості вимог до незалежності при виконанні інших завдань з надання впевненості

5.4. Обставини, що створюють загрози незалежності, та запобіжні заходи.

5.5. Реагування професійного бухгалтера-практика на недотримання вимог

законодавства та нормативних актів

Ключові терміни та поняття: аудитор, гонорар, довіра, етичні стандарти, конфлікт інтересів, незалежність, незалежність думки, незалежність поведінки, неупередженість, об'єктивність, ризики, фінансовий інтерес



5.1. Особливості вимог до незалежності при виконанні аудиту та огляду фінансової звітності

Цінність для суспільства послуг аудитора полягає у тому, що він надає їх як незалежний висококваліфікований експерт. Незалежність пов'язана з принципами об'єктивності та чесності. Вона передбачає поєднання незалежності думки та поведінки аудитора (табл. 5.1):

- гарантує здатність сформувати звіт з надання впевненості без урахування впливу, який міг би поставити його під сумнів;
- підвищує здатність діяти чесно, бути об'єктивним і підходити до завдання з професійним скептицизмом.

Таблиця 5.1 – Зміст незалежності аудитора за Кодексом РМСЕБ

Незалежність	
незалежність думки	**незалежність поведінки**
така спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти доброчесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом	уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що доброчесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з проведення аудиту були під загрозою

* джерело розроблено автором на основі [9]

Вимоги до незалежності залежать від:

- виду завдання з надання впевненості (аудит, огляд та інші);
- характеристик аудиторської фірми (чи є вона членом мережі);
- характеристик клієнта (чи є він суспільно значимим та чи має пов'язані сторони);
- наявності обмежень на використання і розповсюдження звіту аудитора.

Концептуальна основа завдань з надання впевненості Ради з міжнародних стандартів аудиту та завдань з надання впевненості (IAASB) роз'яснює відмінності між різними видами завдань з надання впевненості, яка полягає у різному ступені цієї впевненості та пов'язані з необхідністю дотримання вимог до незалежності (рис. 5.1). Найвищі вимоги встановлені до аудиту та огляду.

Розуміння цих відмінностей є підґрунтям для використання розділів

Кодексу етики РМСЕБ, пов'язаних з незалежністю. У Кодексі версії 2022 р. ці вимоги викладені в розділах 4а та 4б під назвою «Міжнародні стандарти незалежності». В Кодексі чинної редакції – це розділи 290 та 291.



Рисунок 5.1 – Взаємозв'язок завдань, які виконуються професійним бухгалтером, з рівнем впевненості та незалежності
(джерело розроблено автором на основі [9])

Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1) вимагає від аудиторської фірми (аудитора) встановлювати політики і процедури, які повинні надати достатню впевненість у тому, що коли цього вимагає Кодекс етики, незалежність забезпечується.

Коли аудитор встановлює, що належних застережних заходів немає або їх не можна застосувати для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, він усуває обставини чи відносини, що створюють ці загрози, відмовляється від виконання завдання з аудиту, припиняє його виконання.

Аудитор повинен відстежувати загрози до незалежності протягом усього періоду виконання завдання з аудиту (огляду) і при надходженні нової інформації відразу їх переоцінювати. Якщо аудиторська фірма вважається мережевою (табл. 5.2), вона має бути незалежною від клієнтів з аудиту (огляду)

інших фірм у мережі.

Таблиця 5.2 – Приклади аудиторських фірм України та представників міжнародних аудиторських мереж (складено за Реєстром АПУ станом на 13.02.2022)

Назва аудиторської фірми	Назва мережі
1	2
ТОВ ПРАЙСВОТЕРХАУСКУПЕРС (АУДИТ)	PricewaterhouseCoopers Global Network
ТОВ ПРАЙСВОТЕРХАУСКУПЕРС ЕШУРЕНС	PricewaterhouseCoopers Global Network
ПрАТ ДЕЛОЙТ ЕНД ТУШ ЮКРЕЙНІАН СЕРВІСЕЗ КОМПАНІ	Deloitte Touche Tohmatsu Limited
ТОВ Ернст енд Янг Аудиторські послуги	Ernst & Young Global Limited
ПрАТ КПМГ Аудит	KPMG
ТОВ БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА	Baker Tilly International
ТОВ BDO	BDO
ТОВ Грант Торнтон Легіс	Grant Thornton International
ТОВ Аудиторська компанія ДК Україна	Nexia International
ТОВ Аудиторська компанія ПІ.ЕС.ПІ. АУДИТ	MGI Worldwide
ТОВ Аудиторська фірма Мазар Україна	Mazars
ТОВ ПКФ УКРАЇНА	PKF International Limited
ТОВ КРЕСТОН ДЖІ СІ ДЖІ АУДИТ	Kreston International
ТОВ Аудиторська фірма АКТИВ-АУДИТ	AGN INTERNATIONAL
ТОВ АУДИТОРСЬКА ФІРМА АПіК-АУДИТ	RSM International
ТОВ Аудиторська фірма Київська аудиторська група	Praxity
ТОВ Аудиторська компанія Кроу Україна	Crowe Global
ТОВ Аудиторська фірма Крестон Геренті Груп Юкрейн	Kreston International
ПрАТ Аудиторська фірма Де Візу	PrimeGlobal. An Association of Independent Accounting Firms
ТОВ РАССЕЛ БЕДФОРД ЕРСІДЖ	Russell Bedford International
ТОВ ЕЙЧ ЕЛ БІ ЮКРЕЙН (HLB Ukraine)	HLB International
ТОВ РСМ УКРАЇНА	RSM Internationa
ТОВ АУДИТОРСЬКА ФІРМА РЬОДЛЬ АУДИТ	Rodl & Partner
ТОВ Аудиторська фірма Аксьонова та партнери	GG Geneva Group International AG Zurich

Додаткові вимоги щодо незалежності встановлені до завдань з аудиту та огляду суб'єктів суспільного значення. Їх критерії в Кодексі та чинному законодавстві України дещо відрізняється (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Суспільно значимі суб'єкти господарювання

Кодекс РМСЕБ	**Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»**
1	**2**
Суспільно значимі суб'єкти господарювання	Підприємства, що становлять суспільний інтерес
всі суб'єкти господарювання, зареєстровані на біржі;	підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових

Продовження таблиці 5.3

1	2
будь-який суб'єкт господарювання: визначений нормативними актами чи законодавством як суспільно значимий суб'єкт господарювання; для якого нормативні акти чи законодавство вимагають, щоб аудит	біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) підприємства, які належать до великих
проводився з дотриманням тих самих вимог щодо незалежності, які застосовуються до аудиту суб'єктів господарювання, зареєстрованих на біржі.	підприємств (за рік, що передує звітному, балансова вартість активів (понад 20 мільйонів євро); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) − понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників − понад 250 осіб)

* джерело розроблено автором на основі [13]

При виявленні та оцінюванні загроз незалежності слід охоплювати пов'язаних суб'єктів господарювання клієнта з аудиту. Загрози повинні бути переглянуті, якщо коло пов'язаних сторін змінилося внаслідок злиття та придбання. Зокрема, п. 7 статті 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у зв'язку з такими обставинами відводить три місяці на вжиття запобіжних заходів або прийняття рішення про відмову від надання послуг з аудиту фінансової звітності.

Кодекс визначає тривалість періоду незалежності аудитора по відношенню до свого клієнта (рис. 5.2).

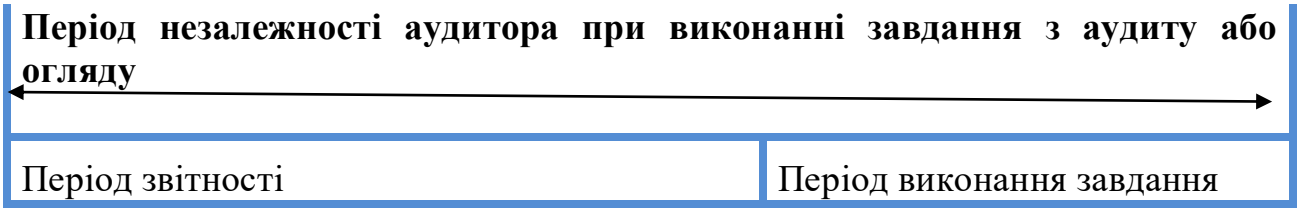


Рисунок 5.2 – Період дотримання незалежності аудитором при виконанні завдання з аудиту та огляду за Кодексом РМСЕБ
(джерело розроблено автором на основі [9])

У статті 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено: «Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності».

Якщо до виконання завдання з аудиту аудитор виконував для клієнта інші послуги, які не надавали впевненість (наприклад, з проведення узгоджених процедур або зі складання фінансової звітності), прийняття клієнта з аудиту може відбутися тільки після вжиття застережних заходів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4 – Оцінка загроз незалежності аудитора та застережні заходи перед прийняттям клієнта з аудиту

Обставини виникнення загроз незалежності аудитора	**Застережні заходи**
1	**2**
фінансові чи ділові відносини з клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовими	не включення персоналу, який виконував послуги, що не надають упевненість, до складу групи з проведення аудиту
	залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи з аудиту та послуг, які не надавали упевненість
звітами, або пізніше, але до прийняття завдання з аудиту; попередні послуги, надані клієнтові з аудиту	залучення іншої фірми для оцінки результатів виконаних послуг, що не надавали упевненість
	залучення іншої фірми до повторного виконання послуг, що не надали упевненість з метою, щоб ця інша фірма могла взяти на себе відповідальність за послуги

*джерело розроблено автором на основі [13]

Професійний бухгалтер повинен документувати такі аспекти свого професійного судження стосовно виконання вимог незалежності (табл. 5.5).

Таблиця 5.5 – Вимоги до документування загроз незалежності при виконанні аудиту або огляду за Кодексом РМСЕБ

	Рівень загроз	
	не прийнятний	виявився прийнятним після вивчення
Зміст документування	характер загрози застережні заходи, що діють або застосовуються, які зменшують загрозу до прийнятного рівня	характер загрози підстави для висновку про прийнятність рівня ризику

*джерело розроблено автором на основі [9]

Стаття 10, п. 5 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вимагає, щоб аудитор (суб'єкт аудиторської діяльності) забезпечували документування в робочих документах аудитора всіх суттєвих загроз їх незалежності, а також запобіжних заходів, вжитих для зменшення таких загроз.

Кодекс вважає за необхідне підтримувати постійний зв'язок між аудиторською фірмою та найвищим управлінським персоналом клієнта з аудиту, щодо стосунків або інших питань, які можуть вплинути на незалежність.

Якщо аудиторська фірма дійшла висновку, що порушення вимоги цієї частини Кодексу відбулося, вона повинна:

- припинити, призупинити або виключити інтереси або відносини, які привели до порушення, і усунути наслідки порушення;
- розглянути, чи застосовуються до порушення будь-які правові чи нормативні вимоги.

При цьому слід:

- застосувати «тест третьої сторони», яка б, імовірно, зробила висновок про порушення об'єктивності та неможливість надання аудиторського звіту за таких умов;
- повідомити найвищий управлінський персонал клієнта з аудиту;
- документувати порушення та застосовані дії;
- обговорити ситуацію з найвищим управлінським персоналом клієнта з аудиту;
- обговорити ситуацію з професійними, регулівними організаціями та органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Якщо виконання завдання з аудиту продовжується, то слід документувати:

- висновок про те, що за професійним судженням аудитора об'єктивність не була порушена;
- обґрунтування можливості видання аудиторського звіту у зв'язку із усуненням наслідків порушення завдяки вжитим заходам.

5.2. Обставини, що створюють загрози незалежності, та застережні заходи

Кодекс РМСЕБ містить описи дев'яти категорій обставин та відносин, що створюють або можуть створити загрози для незалежності при виконанні завдання з аудиту або огляду, ідентифікує загрози та рекомендує застережні заходи, які будуть доречними (табл. 5.6). Нагадаємо, що Кодекс заснований на принципах, тому ці розділи не можна вважати правилами. Кожна ситуація, з якою стикається аудитор або фірма, навіть подібна до наведеної у Кодексі, потребує застосування професійного судження та «тесту третьої сторони».

Усі вимоги, наведені у табл. 5.6, присутні в чинній та оновленій редакціях Кодексу.

Таблиця 5.6 – Обставини порушення незалежності при виконанні завдань з аудиту (огляду) і рекомендовані застережні заходи

Категорія обставин	Потенційні загрози	Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози
1	2	3
Фінансовий інтерес	загроза власного інтересу	*роль особи, що має фінансовий інтерес*; *вид фінансового інтересу; суттєвість фінансового інтересу.*
Рекомендовані застережні заходи: ліквідація у найкоротші строки фінансового інтересу найближчого родича повністю або ліквідація значної частки опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, який залишиться, більше не був суттєвим; залучення професійного бухгалтера для проведення аналізу роботи члена групи з проведення аудиту.		
Позики і гарантії	загроза власного інтересу	*умови надання або отримання позики чи гарантії за позикою; роль особи, яка отримала або надала позику чи гарантію.*
Рекомендовані застережні заходи: залучення професійного бухгалтера з мережевої фірми, який не брав участі ні у проведенні аудиту, ні в отриманні позики, для огляду виконаної роботи		
Ділові відносини	загроза власного інтересу	*сторони відносин*; *суть стосунків; суттєвість фінансового інтересу, який виник внаслідок відносин; характер чи обсяг таких операцій*

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
Рекомендовані застережні заходи: скоротити відносини до незначного рівня або припинити; відсторонити члена групи з проведення аудиту від участі у виконанні завдання з аудиту; скасування операції чи зменшення її обсягу; або відсторонення члена групи з аудиту особи від участі у завданні з проведення аудиту		
Сімейні та особисті стосунки	загрози власного інтересу, тиску	*відповідальність осіб за завдання з аудиту; функції родича чи іншої особи у компанії клієнта з аудиту та суттєвість впливу на облік чи фінансову звітність; близькість стосунків*
Рекомендовані застережні заходи: відкликання такої особи з групи з проведення аудиту; створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич; створення такої структури обов'язків партнера чи працівника фірми, яка би зменшила будь-який потенційний вплив на завдання з аудиту.		
Працевлаш-тування у клієнтів з аудиту	загрози особистих стосунків, тиску	*роль особи, яка працевлаштована у клієнта з аудиту*; *попередня роль працевлаштованої у клієнта особи в групі з аудиту*
Рекомендовані застережні заходи: не мати працівників, працевлаштованих у клієнта з аудиту; своєчасне отримання інформації про можливе працевлаштування у клієнтів з аудиту працівників аудиторської фірми; зміна плану проведення аудиту; призначення до групи з проведення аудиту осіб, які не мають досвіду стосунків з особою, яка поступила на роботу до клієнта з аудиту; залучення професійного бухгалтера для здійснення огляду роботи колишнього члена групи з проведення аудиту.		
Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	загроза власної оцінки	*період часу, на який призначений працівник; характер послуг, які надаються цим працівником;*
Рекомендовані застережні заходи: проведення додаткового огляду роботи, виконаної «позиченими» працівниками; звільнення «позичених» працівників від аудиторської відповідальності за будь-які функції або діяльність, виконану цими працівниками у період їхнього тимчасового призначення на посади к клієнта з аудиту.		
Нещодавня робота у клієнтів з аудиту	загрози власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків	*період часу, який пройшов після звільнення; роль особи у клієнта з аудиту (директор, посадова особа чи працівник клієнта з аудиту), функції особи у групі з проведення аудиту*
Рекомендовані застережні заходи: партнери чи працівники фірми не повинні працювати директором або працівником клієнта з аудиту; не призначати таких осіб до групи з аудиту; проведення огляду роботи, виконаної цією особою як членом групи з проведення аудиту.		
Робота директором або посадовою особою клієнта з аудиту	загрози власної оцінки та власного інтересу	*роль директора, посадової особи , секретаря в групі з аудиту (партнер, працівник фірми)*
Рекомендовані застережні заходи: не призначати таких осіб до групи з аудиту; проведення огляду роботи, виконаної цією особою як членом групи з проведення аудиту.		

* джерело розроблено автором на основі [7]

У пп. 2-6 статті 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» фактично перераховані всі наведені в табл. 5.6

обставини.

За п.8 статті 10, аудитор, ключовий партнер з аудиту, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської фірми та інші залучені особи, які брали участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг не мають права:

- обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету – членом органу, що виконує відповідні функції;
- призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Для клієнтів з аудиту, які є суспільно значимими, Кодексом встановлені правила ротації керівних партнерів з аудиту (табл. 5.7).

Таблиця 5.7 – Ротація ключових партнерів з аудиту клієнтів-суб'єктів суспільного значення

	Максимальний сукупний термін співпраці			
Ролі, які виконує аудитор	Чинний Кодекс		Кодекс в редакції 2022 року	
Керівний партнер з аудиту	7 років	290.151	7 років	R540.5
Ролі, які *заборонено* виконувати керівному партнеру з аудиту після 7 років співпраці	«Період охолодження» після 7 років співпраці			
- партнер завдання з аудиту	2 роки	290.151	5 років	R540.11
- особа, уповноважена на огляд якості завдання з аудиту			3 роки	R540.12
- будь-яка інша ключова роль партнера з аудиту.			2 роки	R540.13

*джерело розроблено автором на основі [7]

Вимоги вищезгаданого закону (стаття 30) щодо максимальної тривалості надання послуг з аудиту суб'єктам суспільного значення аудиторською фірмою становлять 10 років, «період охолодження» – 4 роки.

Термін ротації ключових партнерів – 7 років, вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього суб'єкта протягом наступних трьох років.

В окрему групу Кодекс виділив обставини, пов'язані із наданням клієнту з аудиту одночасно інших послуг, які не забезпечують впевненість, та, як правило, створюють загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту. Звичайно, їх перелік не може вважатися вичерпним.

Для суспільно значимих суб'єктів-клієнтів з аудиту ці послуги заборонені. Щодо інших клієнтів з аудиту Кодекс теж не радить надавати ці послуги. Проте за умови застосування застережних заходів відповідні загрози можуть бути

знижені до прийнятного рівня.

При цьому аудитор повинен постійно остерігатися взяти на себе відповідальність управлінського персоналу клієнта з аудиту, зважувати суттєвість впливу цих послуг на фінансову звітність, про яку буде висловлюватися думка (табл. 5.8).

Таблиця 5.8 – Обставини порушення незалежності аудитора при виконання послуг, що не надають упевненість, клієнту з аудиту (крім суспільно значимих суб'єктів господарювання)

Категорія обставин та відносин	**Потенційні загрози**	**Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози**
1	**2**	**3**
Підготовка облікових записів і фінансових звітів	загроза власної оцінки	вплив на фінансову звітність; нерутинний характер виконуваних послуг
Послуги з оцінки	загроза власної оцінки	суттєвість впливу на фінансові звіти; ступінь участі клієнта з аудиту у визначенні та ухваленні методології оцінки та інших суттєвих судженнях; наявність усталених методологій та професійних керівних положень; для оцінок, у яких використовуються стандартні або усталені методології; ступінь суб'єктивності, властивий предметові оцінки; надійність та масштабність даних, на яких базується оцінка; ступінь залежності від майбутніх подій, що можуть спричинити значні коливання, властиві відповідним величинам; масштаби та ясність розкриття інформації у фінансових звітах
Надання послуг з питань оподаткування (розрахунки податків для підготовки облікових записів)	загрози власної оцінки та захисту	система, за якою податкові органи оцінюють та здійснюють адміністрування відповідного податку, а також роль аудитора у цьому процесі; складність відповідного податкового законодавства та нормативних актів, а також ступінь судження, необхідного для їх застосування; рівень досвідченості персоналу клієнта з оподаткування
Послуги внутрішнього аудиту	загроза власної оцінки	суттєвість сум у відповідних фінансових звітах; ризик викривлення тверджень, пов'язаних з такими сумами у фінансових звітах; та те, якою мірою покладатимуться на послугу внутрішнього аудиту
Послуги з систем ІТ	загроза власної оцінки	суттєвість системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, що виконується ІТ, або суттєвість інформації, яка є бухгалтерських записів клієнта з аудиту або його фінансових звітів ,і генерується ІТ

Продовження таблиці 5.8

1	2	3
Надання послуг з підтримки у судових справах	загрози власної оцінки або захисту	чи передбачає послуга оцінку втрат чи інших сум, що впливають на фінансові звіти
Надання юридичних послуг	загрози власної оцінки або захисту	характер послуги; чи надає послугу член групи з проведення аудиту; та суттєвість будь-якого питання у зв'язку з фінансовими звітами клієнта з аудиту
Послуги з підбору персоналу	загрози власної оцінки, особистих стосунків або тиску	характер потрібної допомоги; та функції особи, яку наймають
Послуги з корпоративних фінансів	загрози захисту та власної оцінки	характер послуги; ступінь суб'єктивності, притаманної процесові визначення відповідного підходу до результату чи наслідків консультації з корпоративних фінансів у фінансових звітах; наскільки результат консультації стосовно корпоративних фінансів безпосередньо вплине на суми, відображені у фінансових звітах, а також те, наскільки ці суми є суттєвими для фінансових звітів; та чи залежить результативність консультації з корпоративних фінансів від певного облікового підходу чи подання у фінансових звітах і чи є сумніви щодо відповідності облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності

*джерело розроблено автором на основі [9]

Наведені в табл. 5.8 послуги заборонено надавати клієнту з аудиту – підприємству, що становить суспільний інтерес і за ст. 27 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Такі послуги названі «не аудиторськими».

Ще одна низка обставин і відносин, які створюють загрози для аудитора, це його гонорар, політики винагороди та оцінки, подарунки та знаки гостинності, поточна судова справа чи загроза судової справи (табл. 5.9).

Таблиця 5.9 – Інші обставини порушення незалежності при аудиті та огляді

Категорія обставин та відносин	Потенційні загрози	Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози
1	2	3
Висока питома вага гонорару, що сплачується клієнтом з аудиту, у загальних гонорарах фірми, партнера, офісу фірми	загроза власного інтересу або тиску	операційна структура фірми; чи є фірма усталеною, чи вона була створена нещодавно; та якісна та/або кількісна значущість клієнта для фірми, партнера або офісу; якою мірою винагорода партнера чи партнерів в офісі залежить від гонорарів, отриманих від цього клієнта

Продовження таблиці 5.9

1	2	3
Рекомендовані застережні заходи: зменшення залежності від клієнта; зовнішні огляди контролю якості; або консультування з третьою стороною, наприклад, з професійним регулювальним органом чи з іншим професійним бухгалтером стосовно основних суджень з аудиту; залучення додаткового професійного бухгалтера		
Прострочені гонорари	загроза власного інтересу	суттєвість несплаченої суми
Рекомендовані застережні заходи: залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі у завданні з аудиту, для надання консультацій чи для огляду виконаної роботи вимагати сплати гонорарів до того, як такий звіт про аудиту випущений		
Умовні гонорари виставлені фірмою за послугу, що не є послугою з надання впевненості	загроза власного інтересу	діапазон можливих сум гонорару; чи встановлює відповідний орган певний результат стосовно питання, щодо якого буде визначено умовний гонорар; характер послуги; та вплив події чи операції на фінансові звіти
Рекомендовані застережні заходи: залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної аудиторської роботи або надання необхідних консультацій; залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості		
Політики винагороди та оцінки аудиторської фірми (партнера, членів групи з аудиту, інших працівників)	загроза власного інтересу	величина частки винагороди цієї особи чи оцінки її діяльності базується на продажі таких послуг; ролі цієї особи в групі з проведення аудиту; та того, чи впливає продаж таких послуг на рішення щодо службового підвищення
Рекомендовані застережні заходи: відкликання таких членів з групи з проведення аудиту; або залучення професійного бухгалтера для огляду роботи члена групи з проведення аудиту; не слід здійснювати оцінку роботу провідного партнера з аудиту на основі успішності продажу послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнтові з аудиту		
Подарунки та знаки гостинності від клієнта з аудиту	загрози власного інтересу та особистих стосунків	вартість подарунків та знаків гостинності
Рекомендовані застережні заходи: фірма чи член групи з проведення аудиту не повинні приймати таких подарунків чи знаків гостинності		
Поточна судова справа чи загроза судової справи з клієнтом з аудиту	загроза власного інтересу або тиску	суттєвість судової справи; та чи пов’язана судова справа з попереднім завданням з аудиту
Рекомендовані застережні заходи: відкликання члена групи з надання впевненості, якщо судова справа стосується його; або залучення професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи		

*джерело розроблено автором на основі [9]

Відповідно до Кодексу етики, наявність гонорару від клієнта з аудиту – суб’єкта суспільного значення та пов’язаних з ним сторін, що перевищує 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою два роки поспіль, зобов’язує її розкривати цей факт найвищому управлінню цим клієнтом, та вжити

застережних заходів. До них відносяться:

- огляд контролю якості виконання такого завдання професійним бухгалтером, який не є членом фірми, що складає висновок стосовно фінансових звітів, або огляд професійним регулювальним органом, який прирівнюється до огляду з контролю якості (огляд до надання висновку за другий рік);
- описані вище заходи, але перед видання звіту стосовно фінансових звітів за третій рік (огляд після надання висновку).

Якщо сума гонорарів продовжуватиме перевищувати 15% щороку, цей факт розкривається та в якості застережного заходу обирається огляд до надання висновку.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторські послуги» подібні заходи передбачені п. 4 статті 26 у разі перевищення межі доходу 15% протягом трьох років поспіль. Перевищення цієї межі протягом 5 років поспіль приводить до заборони надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності такому клієнту.

5.3. Особливості вимог до незалежності при виконанні інших завдань з надання впевненості

До інших завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, відповідно до документів Ради з міжнародних стандартів аудиту, зокрема, міжнародного стандарту з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 (переглянутого) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» відносяться:

- перевірка прогнозної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги;
- завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів;
- завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії;
- завдання зі стійкого розвитку;
- дотримання вимог законодавчих чи нормативних актів;
- завдання зі співвідношення ціни й якості;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Мета завдань з надання впевненості полягає у підвищенні довіри визначених користувачів до результатів оцінки або вимірювання предмету завдання відповідно до встановлених критеріїв. Для її досягнення члени груп з надання впевненості та фірми повинні бути незалежними від клієнтів з надання впевненості. Незалежність під час виконання завдань з надання впевненості розглядається як незалежність думки та поведінки.

До обставин і стосунків при виконанні завдань з надання впевненості застосовується алгоритм дій за концептуальною основою Кодексу етики РМСЕБ:

- виявлення загроз незалежності;
- оцінки значущості виявлених загроз;
- застосування застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня.

Завдання з надання впевненості можуть бути завданнями, що базуються на оцінці або безпосередній звітності (табл. 5.10). У будь-якому випадку вони стосуються трьох окремих сторін: професійного бухгалтера-практика, відповідальної сторони та визначених користувачів.

У більшості завдань з надання впевненості є одна відповідальна сторона – клієнт з надання впевненості. Проте іноді існують дві або більше відповідальних сторін. За таких обставин слід оцінити будь-які загрози, що виникають внаслідок інтересів та стосунків між членом групи з виконання завдання, фірмою, мережевою фірмою та стороною, відповідальною за предмет завдання.

Таблиця 5.10 – Види завдань з надання впевненості

Завдання на основі тверджень	**Завдання на основі безпосередньої звітності**
завдання виконується відповідальною стороною	бухгалтер-практик або безпосередньо виконує оцінювання чи вимірювання предмету завдання, або отримує пояснення від відповідальної сторони, що виконала оцінювання або вимірювання
інформація з предмету завдання має вигляд твердження відповідальної сторони	Інформація з предмета завдання надається визначеним користувачам у висновку про надання впевненості

*джерело розроблено автором на основі [9]

Професійний бухгалтер повинен документувати такі аспекти свого професійного судження стосовно виконання вимог незалежності (табл.5.11).

Таблиця 5.11 – Вимоги до документування загроз незалежності при виконанні інших послуг з надання впевненості за Кодексом РМСЕБ

	Рівень загроз	
	не прийнятний	виявився прийнятним
Зміст документування	характер загрози застережні заходи, що діють або застосовуються, які зменшують загрозу до прийнятного рівня	характер загрози підстави для висновку про прийнятність рівня ризику

*джерело розроблено автором на основі [9]

Кодекс визначає тривалість періоду незалежності професійного бухгалтера по відношенню до свого клієнта (рис. 5.3).

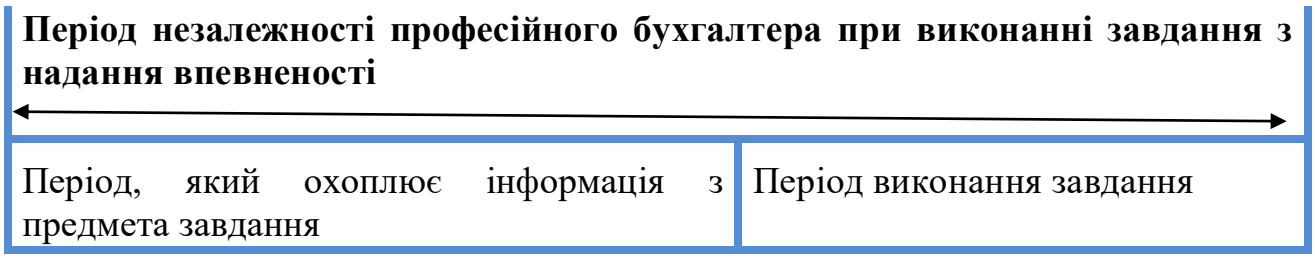


Рисунок 5.3 – Період дотримання незалежності професійним бухгалтером при виконанні завдання з надання впевненості за Кодексом РМСЕБ
(джерело розроблено автором на основі [9])

Якщо виконання завдання з надання впевненості розпочато протягом чи після періоду, охопленого інформацією з предмету завдання, аудиторська фірма повинна визначити, чи створюються загрози для незалежності внаслідок фінансових чи ділових стосунків з клієнтом з надання впевненості протягом періоду, охопленого інформацією з предмета завдання або пізніше, але до прийняття завдання з надання впевненості; або попередніх послуг, наданих клієнтові з надання впевненості.

Оцінка загроз незалежності також проводиться, якщо аудиторська фірма надавала протягом періоду, охопленого інформацією з предмету завдання, послуги, які не надають впевненість, та за необхідності застосовує запобіжні заходи.

5.4. Обставини, що створюють загрози незалежності, та запобіжні заходи

Кодекс розглядає вісім категорій обставин, які створюють загрози порушенню незалежності при виконанні інших послуг з надання впевненості (крім аудиту та огляду) (табл. 5.12). Загрози, чинники, які на них впливають, та рекомендовані заходи потребують уважного розгляду в кожній конкретній ситуації.

Таблиця 5.12 – Обставини порушення незалежності під час надання інших послуг з надання впевненості (крім аудиту та огляду)

Категорія обставин та відносин	**Потенційні загрози**	**Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози**
1	**2**	**3**
Фінансові інтереси	загроза власного інтересу	організація, операційна структура та структура звітності фірми; та характер відносин між особою та членом групи з надання впевненості
Рекомендовані застережні заходи: ні член групи з надання впевненості; ні найближчий родич такого члена; або фірма не повинні мати фінансового інтересу у клієнта з надання впевненості; відкликання члена групи з надання впевненості; відсторонення члена групи з надання впевненості від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання		

Продовження таблиці 5.12

1	2	3
Позики і гарантії (отриманні і наданні)	загроза власного інтересу	суттєвість отриманої або наданої позики чи гарантії, умови надання або отримання
Рекомендовані застережні заходи: залучення професійного бухгалтера з мережевої фірми, який не брав участі ні у виконанні завдання з надання впевненості		
Ділові відносини	загрози власного інтересу та тиску	суттєвість фінансового інтересу; характер чи обсяг таких операцій
Рекомендовані застережні заходи: скасування операції чи зменшення її обсягу; або відсторонення особи від участі у завданні з надання впевненості		
Сімейні та особисті стосунки	загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску	характер стосунків між членом групи з надання впевненості та його близьким родичем; посада, яку обіймає найближчий родич у компанії клієнта; та функція професійного бухгалтера в групі з надання впевненості
Рекомендовані застережні заходи: відкликання такої особи з групи з надання впевненості створення такої структури обов'язків у групі з надання впевненості, за якою даний професійний бухгалтер не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич		
Праце-влаштування у клієнта з надання впевненості	загроза особистих стосунків або тиску, власного інтересу	посада, яку обіймає особа в компанії клієнта з надання впевненості; ступінь участі особи в групі з надання впевненості; тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа була членом групи з надання впевненості або партнером фірми; колишня посада особи у групі з надання впевненості чи у фірмі
Рекомендовані застережні заходи: укладення таких угод, за якими особа не має права на будь-які вигоди чи виплати від фірми, окрім випадків, коли вони здійснюються у відповідності з попередньо встановленими угодами; укладення таких угод, за якими будь-яка сума, яку фірма має виплатити цій особі, не була суттєвою для фірми.		
Надання впевненості	власної оцінки та особистих стосунків	тривалість часу, що минув відтоді, коли ця особа перестала працювати у клієнта з надання впевненості; функції особи у групі з надання впевненості
Рекомендовані застережні заходи: виконаної цією особою як членом групи з надання впевненості		
Робота директором або іншою посадовою особою клієнта з надання впевненості	загроза власної оцінки та власного інтересу	роль, яку виконує аудитор у клієнта з надання впевненості
Рекомендовані застережні заходи: жодний партнер чи працівник аудиторської фірми не повинен працювати директором або працівником клієнта з надання впевненості		

*джерело розроблено автором на основі [9]

Надання послуг, що не є наданням упевненості, створює загрози для незалежності фірми чи членів групи з надання впевненості (табл. 5.13).

Таблиця 5.13 – Додаткові обставини порушення незалежності аудитора при виконанні інших послуг з надання впевненості (крім аудиту та огляду)

Категорія обставин та відносин	**Потенційні загрози**	**Чинники, які впливають на оцінку значущості загрози**
1	**2**	**3**
Висока питома вага гонорару, що сплачується клієнтом з надання впевненості, у загальних гонорарах фірми, партнера	загрози власного інтересу або тиску	операційна структура фірми; чи є фірма усталеною, чи вона була створена нещодавно; значущість клієнта у якісному та/або кількісному плані для фірми
Рекомендовані застережні заходи: зменшення залежності від клієнта; зовнішні огляди контролю якості; консультування з третьою стороною, наприклад з професійним регулювальним органом чи з іншим професійним бухгалтером стосовно основних суджень з надання впевненості; залучення додаткового професійного бухгалтера, який не є членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи або надання необхідних консультацій		
Прострочені гонорари	загроза власного інтересу	суттєвість простроченого гонорару
Рекомендовані застережні заходи: залучення іншого професійного бухгалтера, який не брав участі у завданні з надання впевненості, для надання консультацій або огляду виконаної роботи		
Умовні гонорари за послугу, що не є послугою з надання впевненості, клієнтові з надання впевненості	загроза власного інтересу	діапазон можливих сум гонорару; чи встановлює відповідний орган певний результат стосовно питання, щодо якого буде визначено умовний гонорар; характер послуги; вплив події чи операції на інформацію з предмету завдання
Рекомендовані застережні заходи: залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної роботи з надання впевненості або надання необхідних консультацій; залучення професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості		
Подарунки та знаки гостинності	загрози власного інтересу та особистих стосунків	вартість подарунків та знаків гостинності
Рекомендовані застережні заходи: не приймати подарунків чи знаків гостинності		
Поточна судова справа чи загроза судової справи	загрози власного інтересу та тиску	суттєвість судової справи; зв’язок судової справи з попереднім завданням з надання впевненості
Рекомендовані застережні заходи: відкликання члена групи з надання впевненості, якщо судова справа стосується його; залучення професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи		

*джерело розроблено автором на основі [9]

Найчастіше виникають загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту. Кодекс наводить перелік обставин, який, як і в попередніх випадках, не є вичерпним. Аудитору потрібно скористатись вже відомим підходом: до укладання договору виявити та оцінити потенційні загрози, можливість вжиття застережних заходів для зниження ризику до прийнятного рівня або відмовитися від надання послуги.

Аудитор повинен пам’ятати, що прийняття на себе відповідальності за клієнта з надання впевненості може створити загрози для його незалежності. Тому слід пересвідчитися у тому, що певний член управлінського персоналу несе відповідальність за здійснення судження та прийняття рішень на підставі результатів наданої послуги, бере відповідальність за дії, які слід виконати, виходячи з цих результатів.

Частка або умови призначення гонорарів, подарунки та знаки гостинності, судові справи також створюють потенційні загрози для незалежності під час надання інших.

5.5. Реагування професійного бухгалтера-практика на недотримання вимог законодавства та нормативних актів

Вимоги до реагування аудитора на недотримання законодавства та нормативних актів залежить від виду послуг, які надаються клієнту. Як зазвичай, найвищий рівень вимог стосується аудиту фінансової звітності (табл. 5.14).

Таблиця 5.14 – Етичні вимоги щодо аудиторів у разі порушення законодавства та регулювання клієнтами

Кроки	**Здійснення аудиту фінансової звітності**	**Надання інших послуг, крім аудиту фінансової звітності**
1	**2**	**3**
Розуміння	Отримати розуміння цього питання, включаючи характер дії та обставин, в яких це сталося (або може статися).	
Повідомлення керівництва та осіб, наділених найвищими повноваженнями (ОННП)	Обговорити це питання з відповідним членом (членами) керівництва компанії та, якщо це доречно, ОННП, та порадити їм прийняти відповідні та своєчасні дії для вирішення цього питання.	Обговорити це питання з відповідним членом (членами) керівництва компанії та ОННП, (якщо це доцільно і професійний бухгалтер має доступ до них)
Особливості повідомлення у разі аудиту групи	Повідомити партнера з аудиту групи (за винятком випадків, коли це заборонено законодавством або правилами). Розглянути, чи розкривати це питання одному або кільком партнерам, що проводять аудит компонентів групи (за винятком випадків, коли це заборонено законодавством або правилами).	

Продовження таблиці 5.14

1	2	3
Оцінка дій керівництва клієнта	Оцінити, чи керівництво або ОННП вжили відповідних заходів та чи потрібні подальші дії для захисту суспільних інтересів через, наприклад, ймовірність суттєвої шкоди інтересам клієнта, його інвесторів, кредиторів чи широкої громадськості. Використати професійне судження, виходячи з відповідних фактів, щоб розглянути питання про те, чи обізнана третя сторона дійде висновку про те, що професійний бухгалтер діяв в інтересах суспільства	Розглянути, чи потрібні подальші дії в інтересах суспільства через, наприклад, велику ймовірність суттєвої шкоди інтересам клієнта, його інвесторів, кредиторів чи широкої громадськості.
Подальші дії у тому числі розкриття органу влади	Прийняти рішення щодо виду подальших дій: надати інформацію відповідному органу влади (навіть якщо не існує жодної юридичної або регулятивної вимоги), якщо це не заборонено законодавством або регулюванням; відмовитися від зобов'язань та стосунків з клієнтами. Надати інформацію аудитору-наступнику, для вирішення питання щодо прийняття замовлення. (Примітка: згода клієнта не є обов'язковою).	Прийняти рішення щодо виду подальших дій: розкрити інформацію відповідному органу влади (навіть якщо не існує жодної юридичної або регулятивної вимоги), якщо це не заборонено законодавством або регулюванням; відмовитися від зобов'язань та стосунків з клієнтами.
	У рідкісних випадках, коли професійному бухгалтеру-практику стає відомо про безумовне порушення, яке може призвести до значної шкоди інвесторам, кредиторам, працівникам або широкій громадськості, він може негайно розкрити порушення органу влади для запобігання / зменшення шкоди	
Документування	Документувати: як керівництво (ОННП) відповіли на NOCLAR; обґрунтувати свої дії, включаючи розгляд «обізнаної третьої сторони»; виконання зобов'язання щодо суспільних інтересів.	Заохочення документувати питання, у тому числі: обговорення з керівництвом; відповідь керівництва (ОННП); розгляд дій професійного бухгалтера; висновок щодо виконання вимог стандарту.

*джерело розроблено автором на основі [9]



Питання до самоконтролю

1. Що таке незалежність у контексті професійної діяльності бухгалтера та аудитора?
2. Які основні принципи незалежності повинні дотримуватися аудитори?
3. Які фактори можуть загрожувати незалежності аудитора?
4. Яку роль відіграє незалежність у забезпеченні достовірності фінансової звітності?
5. Які етичні стандарти регулюють незалежність професійних бухгалтерів і аудиторів?
6. Як аудитори можуть уникати конфліктів інтересів у своїй практиці?
7. Які наслідки можуть виникнути внаслідок відсутності незалежності аудитора?
8. Як аудитори можуть оцінювати ризики, пов'язані з їхньою незалежністю?
9. Які приклади ситуацій, коли незалежність була поставлена під сумнів?
10. Як підтримка незалежності впливає на довіру інвесторів та інших зацікавлених сторін до фінансової звітності?
11. Які механізми контролю можуть бути впроваджені для забезпечення незалежності аудитора?
12. Як взаємодія аудитора з клієнтом може вплинути на його незалежність?
13. Які документи чи звіти можуть підтверджувати незалежність аудитора?
14. Як аудитори повинні реагувати на ситуації, коли їхня незалежність може бути поставлена під сумнів?
15. Які етичні дилеми можуть виникати у бухгалтера під час виконання професійних обов'язків?
16. Як зміни в законодавстві можуть вплинути на вимоги до незалежності аудитора?
17. Які є міжнародні стандарти, що регулюють незалежність професійних бухгалтерів та аудиторів?
18. Як аудитори можуть інформувати клієнтів про важливість незалежності у процесі аудиту?
19. Які приклади можуть ілюструвати позитивний вплив незалежності на результати аудиту?
20. Як освіта та підготовка бухгалтерів можуть сприяти дотриманню принципів незалежності?

Тема 6. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

Мета вивчення теми: ознайомлення з важливістю дотримання етичних норм для забезпечення довіри до результатів внутрішнього аудиту та його

вплив на загальну ефективність організації; розгляд можливих етичних дилем, з якими можуть стикатися внутрішні аудитори; сприяння розвитку критичного мислення та етичного підходу до прийняття рішень у професійній діяльності, ознайомлення з наслідками порушення етичних норм, як для окремих аудиторів, так і для організацій в цілому; ознайомлення з важливістю дотримання етичних норм для забезпечення довіри до результатів внутрішнього аудиту та його впливу на загальну ефективність організації; обговорення основних змін в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту.

План

6.1. Загрози та застережні заходи, потенційні конфлікти
6.2. Підготовка та подання інформації, достатня компетентність
6.3. Фінансові інтереси, заохочення
6.4. Незалежність як обов'язковий принцип роботи внутрішніх аудиторів: вимоги та механізм дотримання
6.5. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту: етичне ставлення та професіоналізм

Ключові терміни та поняття: внутрішні аудитори, глобальні стандарти внутрішнього аудиту, домен, індивідуальна об'єктивність, етичне ставлення, незалежність, кібербезпека, конфлікт інтересів, професіоналізм, загрози та застережні заходи, потенційні конфлікти, підготовка та подання інформації, достатня компетентність, фінансові інтереси, заохочення.



6.1. Загрози та застережні заходи, потенційні конфлікти

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 порадз 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 фірма не впливає на етичну відповідальність, покладену на штатного професійного бухгалтера.

Штатний професійний бухгалтер несе відповідальність за досягнення законних цілей організацією, що винаймає його. 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, 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.

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

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

Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу, включають перевірку та тлумачення прийнятих ділових рішень даних штатним професійним бухгалтером, який відповідає за прийняття цих рішень або їх підготовку.

Допомагаючи в досягненні законних цілей організацією-роботодавцем, штатний професійний бухгалтер може позитивно висвітлювати діяльність цієї організації, при цьому будь-які його відгуки не повинні бути неправдивими або викривленими. Такі діїнестворюють загрози захисту.

Штатний професійний бухгалтер може стикатись з такими обставинами, що створюють незвичні загрози дотриманню одного чи кількох фундаментальних принципів. Такі незвичні загрози неможливо поділити на категорії. В усіх своїх професійних та ділових стосунках штатний професійний бухгалтер повинен бути уважним до виникнення подібних обставин та загроз.

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 прийняттярішень, стосовно укладання контрактів або застосування обліковихпринципів.

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

- штатний професійний бухгалтер дотримується положень, що дозволяють впливати на фінансову або нефінансову 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.

Застережні заходи, які можуть усунути або зменшити до прийнятного рівня загрози, з якими стикається штатний професійний бухгалтер,можна розділити на 2 категорії:

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

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, вразі 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 підтиском 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:

- порушеннян им 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 регуляторни морганам);
- 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.

6.2. Підготовка та подання інформації, достатня компетентність

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 звіті, 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.

Штатний професійний бухгалтер який несе відповідальність за підготовку або затвердження фінансових звітів загального призначення організації-роботодавця, повинен забезпечити подання цих фінансових звітів відповідно до застосовних стандартів фінансової звітності.

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

- чіткий опис дійсного характеру ділових операцій, активів чи зобов'язань;
- вірну тас воєчасну класифікацію та записів відображення інформації;
- 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.

Значущість цих загроз залежить від таких факторів, як джерело тиску та міра неправдивості інформації. Значущість загроз, що виникають, слід оцінити та за необхідності застосувати застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути консультації звищим керівництвом організації-роботодавця, наприклад, з аудиторським комітетом чи найвищим управлінським персоналом, або з відповідним професійним органом.

Якщо немає можливості зменшити загрозу до прийнятного рівня, штатний професійний бухгалтер повинен відмовитись віднадання інформації, яку вінвважає 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.

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 недаєм ожливості 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, відносне 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 прийнятного рівня, окрімвипадків, коли загрози є явно незначними. До таких застережних заходів належать:

- отримання додаткових консультацій чи підготовки;
- забезпечення достатнього часу для виконання відповіднихобов'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.

6.3. Фінансові інтереси, заохочення

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. Прикладами обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу ,можуть бути такі ситуації (хоча це й не вичерпний перелік), коли штатний професійний бухгалтер або його близький, або найближчий родич:

- має прямий або опосередкований фінансовий інтерес в організації-роботодавцеві, на ціну якого безпосередньо випливають 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 випливають 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 досягненняв изначених цілей.

Оцінюючи значущість такої загрози та обираючи застережні заходи для усунення загрози або для її зменшення до прийнятного рівня, штатний професійний бухгалтер повинен оцінити характер фінансового інтересу. Це включає оцінку суттєвості фінансового інтересу і його характеру (прямий або опосередкований). 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 прийнятного рівня. До числа таких застережних заходів можуть входити:

- політика та процедури визначення рівня та форми винагороди старшого управлінського персоналу комітетом, що є незалежнимвід управлінського персоналу;
- розкриття всіх відповідних інтересів та будь-яких планів
- продажу відповідних акцій найвищому управлінському персоналу організації-роботодавця відповідно дов нутрішньої 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.

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 донечесної 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 проінформована 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.

Якщо оцінені загрози не є явно незначними, слід розглянути та застосувати необхідні для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня застережні заходи. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятного рівня через застосування застережних заходів, штатний професійний бухгалтер повинен відмовитися від заохочення. Оскільки дійсні чи уявні загрози дотриманню фундаментальних принципів виникають не тільки в наслідок прийняття заохочення, а часто й в наслідок самого факту пропозиції заохочення, слід вживати додаткові застережні заходи. 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.

Штатний професійний бухгалтер може опинитись в ситуації, коли від нього очікується пропонування заохочень або він перебуває під тиском пропонування заохочень задля впливу на судженняіншої 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.

6.4. Незалежність як обов'язковий принцип роботи внутрішніх аудиторів: вимоги та механізм дотримання

Існує два можливих підходи до формування у користувачів результатами роботи внутрішніх аудиторів довіри до незалежності аудиторів.

Перший підхід полягає у встановленні необхідності повідомляти аудиторами про всі зв'язки з особою, відділом, структурою, які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити користувачеві або вищому органу управління організацією оцінювати, наскільки вони готові покластися на висновок, підготовлений аудитором. Даний підхід базується на тому, що взяте окремо слово «незалежність» може викликати у користувачів припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин, що неможливо, оскільки кожний член суспільства обов'язково має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків слід оцінювати з огляду на те, що саме розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. Проте проблема полягає в тому, що може виникнути потреба надання значної кількості детальної інформації, яка лише заплутає, а не прояснить ситуацію.

Другий підхід передбачає розробку низки загальних вимог до незалежності та встановлення обов'язковості наведення внутрішніми аудиторами доказів, що вони відповідають цим вимогам. Його перевага полягає в тому, що користувач не використовує значного масиву вторинної інформації, а недолік – в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують незалежність, що пов'язано з необхідністю визначення важливості різних чинників. Крім того чинники, які можуть виявитися достатніми, щоб утримати довіру користувача до висновку невідомого аудитора, можуть не братися до уваги користувачем, який має справу з відомою аудиторською фірмою. Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною Федерацією Бухгалтерів було розроблено та ухвалено в липні 1996 року Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів). З тих пір він постійно вдосконалюється, редагується і розширюється і на даний час редакція 2022 року включає Кодекс етики та Міжнародні стандарти незалежності. Внутрішній аудит будучи професійною високоінтелектуальною діяльністю, на результати якої покладаються різноманітні користувачі, також вимагає дотримання низки етичних принципів та правил. В сфері внутрішнього аудиту розроблено Кодекс Етики, метою якого є поширення етичної культури в професії внутрішнього аудиту. Додатково етичні вимоги розтлумачені і в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, в яких виділено такі окремі блоки 1100 – Незалежність і об'єктивність (1110 –

Організаційна незалежність, 1120 – Індивідуальна об'єктивність, 1130 – Обмеження незалежності та об'єктивності).

Згідно з Міжнародними стандартами професійної практики внутрішніх аудиторів *незалежність* – це свобода від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Кодексом етики професійних бухгалтерів виділено дві сторони незалежності, які абсолютно логічно можна використати для внутрішнього аудиту, а саме: незалежність мислення, тобто спрямованість мислення, що дозволяє висловити висновок без будь-якого впливу, який може загрожувати професійному судженню, та діяти чесно, об'єктивно та з професійним скептицизмом; незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку щодо загрози чесності, об'єктивності чи професійному скептицизму фірми або члена команди з аудиту чи надання впевненості.

Для досягнення організаційного рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання функцією внутрішнього аудиту своїх обов'язків, керівник служби внутрішнього аудиту повинен:

1) мати пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва та ради директорів, що може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності;

2) звітувати такому рівню керівництва в організації, який дає можливість функції внутрішнього аудиту виконувати свої обов'язки;

3) принаймні щорічно надавати раді підтвердження щодо організаційної незалежності функції внутрішнього аудиту.

Вважається, що ефективний спосіб досягнення організаційної незалежності полягає в організації функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту раді директорів, прикладом інструментів якої можуть бути:

- затвердження радою статуту внутрішнього аудиту;
- затвердження радою ризик-орієнтованого річного аудиторського плану;
- затвердження планування ресурсів та бюджету внутрішнього аудиту;
- отримання радою звітувань від керівника внутрішнього аудиту стосовно діяльності внутрішнього аудиту пов'язаної з планом, та з інших питань;
- затвердження радою рішень стосовно призначення та усунення з посади керівника внутрішнього аудиту; затвердження заробітної плати керівника внутрішнього аудиту;
- направлення радою відповідних запитів виконавчому керівництву та керівнику внутрішнього аудиту для виявлення неприйнятних обмежень у обсязі робіт та ресурсах.

Індивідуальна об'єктивність передбачає, що внутрішні аудитори повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів. Варто це положення розширити, враховуючи норми МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», і розглядати індивідуальну об'єктивність як здатність виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями.

З цих позицій важливим є дослідження сутності, видів та змісту конфлікту інтересів, який може виникати в діяльності внутрішніх аудиторів.

В стандартах якісних характеристик (1120 – Індивідуальна об'єктивність) підкреслено, що внутрішні аудитори повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів.

Конфлікт інтересів – це ситуація, в якій професійний та особистий інтереси внутрішнього аудитора, що обіймає відповідальну посаду, входять у протиріччя між собою. Такі конкуруючі інтереси (конфлікт інтересів) можуть ускладнити неупереджене виконання аудитором своїх обов'язків, обмежити його здатність виконувати свої завдання та обов'язки об'єктивно, створити враження виконання неналежних дій, що може підірвати впевненість у сприйнятті внутрішнього аудитора, функції внутрішнього аудиту та професії в цілому.

Конфлікт інтересів зазвичай виникає під час провадження діяльності в чужих інтересах, а якщо вести мову в більш широкому сенсі, – у разі субординації (підпорядкування, підлеглості) інтересів, у який би формі це не проявлялося. Для того, щоб сформулювати вимоги до забезпечення незалежності аудиторів, потрібно визначити сфери виникнення конфлікту інтересів (їх ще можна назвати принципами незалежності або в негативному значенні потенційними загрозами незалежності; саме такий термін використано в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ). Подібний підхід передбачений Кодексом етики професійних бухгалтерів, який вимагає від фірм і членів груп з виконання завдання визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загроз.

Для цього Кодексом визначені види загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску), приклади обставин, що можуть їх створювати, приклади застережних заходів, які можуть їх попередити, усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня. При цьому застережні заходи представлені заходами, створеними професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та заходами, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, які поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

В контексті цього необхідно зазначити, що незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудитора повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту:

1) суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма;

2) аудитори – члени групи із завдання;

3) суб'єкт, який підлягає аудиту;

4) користувачі.

Такий підхід є обґрунтованим, оскільки в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі. Це вимагає запровадження більш ефективної співпраці між ними під час визначення загроз, розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі не лише аудиторської фірми, а й користувача і відповідальної особи.

Водночас аудиторські послуги внутрішнього аудиту також включають три сторони, а саме:

1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власника процесу;

2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку – внутрішнього аудитора;

3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача.

Тому оцінка конфлікту інтересів має відбуватися, враховуючи сутність та особливості цієї системи тристоронніх відносин. Для внутрішнього аудиту оцінка конфлікту інтересів має глибший акцент в контексті зв'язку завдань з надання впевненості та інших аудиторських послуг.

Як підкреслено, внутрішній аудит функціонує двома способами:

(1) ex post – як постачальник об'єктивної впевненості в ефективності та результативності операцій,

(2) ex ante – як каталізатор змін шляхом надання порад та вказівок у роботі, що забезпечило цій функції позицію, яка надає допомогу всім іншим учасникам системи корпоративного управління, перш за все, управлінню .

І ця подвійна роль і унікальне місце в структуру управління суб'єкта господарювання є джерелом постійного конфлікту інтересів, який впливає на незалежність та об'єктивність внутрішніх аудиторів. І впровадити застережні заходи в цьому випадку складніше, аніж у випадку з зовнішнім аудитом. Цей висновок підкреслюється і вимогами міжнародних документів.

Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту містять три рекомендації щодо дотримання незалежності та об'єктивності:

- внутрішні аудитори повинні утримуватися від проведення оцінки операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними, зокрема, протягом попереднього року;
- аудиторські завдання щодо обов'язків, за які керівник внутрішнього аудиту несе відповідальність, повинні виконуватися під наглядом зовнішньої по відношенню до функції внутрішнього аудиту сторони;
- внутрішні аудитори можуть надавати консультаційні послуги щодо операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними.

Ці рекомендації доволі розпливчасті, дозволяють двозначність трактування. Також в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту зазначено, що якщо незалежність або об'єктивність є обмеженими або можуть сприйматися як такі, деталі про обмеження повинні бути розкриті відповідним сторонам (обов'язково – замовнику) до його прийняття, а суть розкриття буде залежати від характеру обмеження.

Обмеження організаційної незалежності та індивідуальної об'єктивності може включати, але не обмежується:

- особистим конфліктом інтересів;
- обмеженням обсягу перевірки;

- обмеженням доступу до документації, персоналу, майна;
- обмеженням ресурсів, таких як фінансування.

Розглянемо більш детальні фактори, які можуть мати вплив на організаційну незалежність внутрішніх аудиторів: департамент внутрішнього аудиту має низький статус в структурі управління; недостатній обсяг бюджету; політики та процедури внутрішнього аудиту недостатньо чітко визначені; менеджмент має неправильні очікування відносно ролі внутрішніх аудиторів не як тих, хто додає цінність організації, а як тих, хто шукає помилки; відсутня можливість отримати допомогу від експертів в галузі; внутрішні аудитори не представлені в раді директорів та інших органах управління найвищого рівня; відділу внутрішнього аудиту не дозволено проводити попередній аудит; відділу внутрішнього аудиту не дозволяється обирати операції або сфери для аудиту; керівництво втручається в роботу внутрішніх аудиторів; керівники відділів не співпрацюють з відділом внутрішнього аудиту.

Зупинимось на основних чинниках, які мають вплив на внутрішніх аудиторів:

- соціальний тиск на внутрішніх аудиторів, коли зовнішні аудитори, регулюючі органи, керівництво та інші особи вважають, що будь-яке завдання внутрішнього аудиту повинно дати певні висновки, або коли керівництво очікує, що аудитори «не помітять» підозрілих предметів тощо;
- економічні інтереси, у тому сенсі, що негативні висновки внутрішнього аудитора можуть вплинути на майбутні операції компанії, а отже, на реалізацію їх економічної вигоди як працівника компанії, або в ситуаціях, коли перевіряється робота осіб, які безпосередньо впливають на статус внутрішнього аудитора, та заробітна плата;
- особисті (сімейні) стосунки або близькість, що є результатом довготривалої співпраці між внутрішніми аудиторами та особами, робота чи відділ яких перевіряються;
- культурні, расові чи гендерні упередження внутрішніх аудиторів;
- психологічна упередженість внутрішніх аудиторів щодо ролі, яку вони виконують – якщо аудитори мають критичну перспективу внутрішнього аудиту, дуже ймовірно, що вони не помітять позитивних моментів, і навпаки, сприйняття внутрішнього аудиту як фасилітатора вдосконалення може змусити їх не помічати негативних речей;
- аудит власної роботи аудитора, у тому сенсі, що аудит зосереджується на діяльності, процесі чи роботі відділу, щодо якого аудитор раніше, виступаючи консультантом, давав рекомендації щодо вдосконалення;
- загрози або залякування внутрішнього аудитора відповідальною особою або іншими зацікавленими сторонами.

Але головний висновок полягає в тому, що ці фактори мають вагомий вплив саме на внутрішній аудит, оскільки обсяг перевірки, доступ та ресурси визначаються в кожному конкретному випадку на відміну від незалежного зовнішнього аудиту, для якого діють МСА і аудитор має повне право відмовитися від завдання, для якого пропонуються умови, що не відповідають вимогам МСА.

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» містить опис чинників, які можуть впливати на оцінку зовнішнього аудитора можливості використання роботи внутрішнього аудиту, характеру та обсягу такого використання.

Трансформуючи ці чинники, можна сформулювати вимоги, яким має відповідати відділ внутрішнього аудиту:

- організаційний статус відділу внутрішнього аудиту, включаючи його повноваження та підзвітність, має сприяти спроможності внутрішніх аудиторів бути вільними від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями (наприклад, це стосується звітування відділом внутрішнього аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або посадовцям з відповідними повноваженнями, або управлінському персоналу, наявність прямого доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями);
- відділ внутрішнього аудиту має бути вільний від будь-якої суперечливої відповідальності, яка, наприклад, поєднує управлінські або операційні обов'язки чи відповідальність за межами діяльності з внутрішнього аудиту;
- наявність нагляду з боку тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за кадровими рішеннями, що стосуються відділу внутрішнього аудиту, наприклад щодо визначення прийнятної політики винагородження;
- відсутність будь-яких перешкод чи обмежень, встановлених для відділу внутрішнього аудиту управлінським персоналом, або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад щодо повідомлення результатів діяльності внутрішнього аудиту зовнішньому аудитору;
- членство внутрішніх аудиторів у відповідних професійних організацій, яке зобов'язує їх дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей.

В цілому вимоги щодо забезпечення дотримання етичних принципів і правил поведінки передбачені і в Кодексі етики, і в Стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, що ускладнює сприйняття вимог і вимагає, на наш погляд, розробки єдиного документу для організацій, які запроваджують службу внутрішнього аудиту, що діятиме відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Також доцільним є узгодження вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів та Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів з точки зору основних принципів та положень, але враховуючи таку особливість внутрішнього аудиту, як існування організаційної підпорядкованості та необхідність дотримання етичних принципів організації, в якій функціонує служба внутрішнього аудиту.

Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту, передбачено, що загрози незалежності повинні контролюватися: на рівні окремого аудитора, на рівні окремого завдання, на функціональному рівні, на організаційному рівні. Необхідно виходити з того, що ефективність

застережних заходів залежить від багатьох чинників, як слід ураховувати, оцінюючи ефект впливу застережного заходу на загрози в сукупності та окремо на кожну з них.

Серед таких чинників можна виділити належну (правильну) ідентифікацію загроз, фактів та обставин, які притаманні певній специфічній ситуації, адекватність визначення застережного заходу саме з певною метою, порядок застосування застережного заходу, осіб, які зазнають впливу певного застережного заходу, послідовність застосування застережних заходів, особи, яка застосовує застережний захід.

6.5. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту: етичне ставлення та професіоналізм

Інститут внутрішніх аудиторів (IIA) – міжнародна професійна асоціація, визнана лідером спільноти внутрішніх аудиторів у сфері сертифікації, навчання, досліджень і методичних (технологічних) настанов.

IIA опублікував Глобальні стандарти внутрішнього аудиту – 2024 Global Internal Audit Standards™ (Стандарти 2024 року) 9 січня 2024 року (поточні Стандарти було впроваджено у 2017 році).

Нові стандарти наберуть чинності 9 січня 2025 року, тож вплив їх впровадження слід розглянути вже у 2024 році.

Мета стандартів – скеровувати міжнародну професійну практику діяльності внутрішніх аудиторів і служити базою для оцінювання та підвищення якості роботи функції внутрішнього аудиту. В основі Стандартів лежать керівні принципи, дотримання яких дає змогу ефективно проводити внутрішній аудит.

Нова структура Стандартів охоплює:

- п’ять сфер;
- 15 принципів;
- 52 стандарти.

Стандарти містять вимоги (фрази зі словом «ПОВИНЕН»), фактори, які необхідно враховувати під час впровадження (настанови) і докази відповідності (вимоги). Ці компоненти допомагають внутрішнім аудиторам дотримуватися принципів і досягати мети внутрішнього аудиту.

Нові Стандарти містять положення щодо застосування в державному секторі. Хоча Глобальні стандарти внутрішнього аудиту застосовуються для всіх служб внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори державного сектору працюють у політичному середовищі, у межах структур управління та організації, а також фінансування, що можуть відрізнятися від тих, які існують у приватному секторі. На характер цих структур і пов’язані з ними умови можуть впливати юрисдикція і рівень влади, на яких працює функція внутрішнього аудиту. Крім того, термінологія, що використовується в державному секторі, інколи відрізняється від термінології приватного сектору. Ці розбіжності можуть впливати на те, як ці Стандарти застосовуються службами внутрішнього аудиту в державному секторі.

У розділі «*Застосування Глобальних стандартів внутрішнього аудиту в державному секторі*», розташованому після розділу «*Домен V: надання послуг внутрішнього аудиту*», описано стратегії забезпечення відповідності за умов та обставин, які є специфічними для внутрішнього аудиту в державному секторі.

Також у розділі «*Застосування Глобальних стандартів внутрішнього аудиту в державному секторі*» йдеться про ситуації, у яких застосування Стандартів внутрішніми аудиторами в державному секторі може відрізнятися.

Визначається як органи державної влади і всі відомства, підприємства й інші установи, що перебувають під контролем держави або отримують державне фінансування і займаються реалізацією державних програм, товарів і послуг.

Домен I: Мета внутрішнього аудиту. Визнає, що внутрішній аудит посилює спроможність організації служити інтересам суспільства, колективному добробуту громадськості й установ, яких обслуговують аудитори.

Важлива риса внутрішнього аудитора, особливо в державному секторі, де мета організації полягає в наданні послуг суспільству.

Додано компонент, який чітко говорить про захист інтересів суспільства.

Домен II: Етичне ставлення та професіоналізм. 4.1 «Дотримання вимог GIAS», 5.1 «Використання інформації» і 5.2 «Захист інформації» передбачають, що під час впровадження необхідно враховувати такі фактори, як усунення потенційних недоліків, пов'язаних з консультаційними завданнями з урахуванням вимог юрисдикції та забезпечення ознайомлення з вимогами юрисдикції стосовно загальнодоступної інформації та тієї, яку не можна розголошувати.

Домен III: Нагляд за функцією внутрішнього аудиту. Стандарти 6.1 «Мандат внутрішнього аудиту», 6.2 «Положення про внутрішній аудит», 6.3 «Підтримка наглядової ради та вищого керівництва», 7.1 «Організаційна незалежність», 8.1 «Взаємодія з наглядовою радою», 8.2 «Ресурси», 8.3 «Якість» і 8.4 «Зовнішнє оцінювання якості» передбачають:

- вимоги щодо прозорості й підзвітності роботи в державному секторі;
- мандат внутрішнього аудиту, який охоплює повноваження, роль та обов'язки установи державного сектора, може бути визначений законом;
- фахівцям із зовнішнього оцінювання якості в державному секторі слід мати належну компетенцію в державному секторі.

Домен IV: Управління функцією внутрішнього аудиту. Стандарти 9.4 «План внутрішнього аудиту», 9.5 «Координація та використання сторонніх послуг», 10.1 «Управління фінансовими ресурсами», 10.2 «Управління людськими ресурсами», 10.3 «Технологічні ресурси», 11.1 «Налагодження відносин і комунікація із зацікавленими сторонами», 11.2 «Ефективна комунікація» і 12.1 «Внутрішнє оцінювання якості» передбачають, що під час впровадження необхідно враховувати такі фактори, як внесок громадськості в заплановану роботу з проведення внутрішнього аудиту, встановлення відповідності діяльності функції внутрішнього аудиту всім законам і нормативним актам відповідної юрисдикції, система внутрішнього оцінювання,

зокрема постійного моніторингу дотримання чинних нормативних актів.

Домен V: Надання послуг внутрішнього аудиту. Стандарти 13.2 «Оцінювання ризиків в ході завдання» і 15.1 «Підсумкове повідомлення щодо завдання» передбачають:

- Необхідно враховувати такі фактори, як ознайомленість із вимогами юрисдикції щодо звітування та оформлення робочих документів.
- Закони та/або нормативні акти можуть вимагати, щоб функції внутрішнього аудиту в державному секторі презентували результати/підсумкові повідомлення на відкритих засіданнях.

Домен I: Мета внутрішнього аудиту

Нове визначення мети має допомогти внутрішнім аудиторам і зацікавленим сторонам зрозуміти та сформулювати цінність здійснення внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит зміцнює спроможність організації створювати, захищати та підтримувати цінність, надаючи раді та керівництву незалежні, ризикорієнтовані й об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, аналітичну оцінку та прогноз.

Внутрішній аудит допомагає організації:

- Успішно досягати своїх цілей.
- Здійснювати процеси корпоративного управління, управління ризиками та контролю.
- Ухвалювати рішення та здійснювати нагляд.
- Підтримувати репутацію та довіру серед зацікавлених сторін.
- Служити інтересам суспільства.

Внутрішній аудит найбільш ефективний за таких умов:

- Він виконується компетентними професіоналами з дотриманням Глобальних стандартів внутрішнього аудиту, створених з урахуванням інтересів суспільства.
- Функція внутрішнього аудиту працює незалежно і підзвітна безпосередньо раді.
- Внутрішні аудитори вільні від неналежного впливу й зобов'язані давати об'єктивну оцінку.

Основні аспекти:

- Ризик-орієнтований підхід.
- Баланс між аудиторськими й консультаційними послугами.
- Увага до того, чи процеси корпоративного управління, управління ризиками та контролю забезпечують досягнення цілей організації.
- Роль функції у сприянні спроможності організації служити інтересам суспільства.
- Увага до компетентності фахівців, які виконують внутрішній аудит.
- Функція внутрішнього аудиту не залежить від керівництва.
- Об'єктивність аудиту.

Домен II: Етичне ставлення та професіоналізм

Цей блок має замінити Кодекс етики IIA та встановити очікування щодо професійної поведінки внутрішніх аудиторів, включно з керівниками внутрішнього аудиту й іншими особами, які надають послуги внутрішнього аудиту.

Принцип 1. Демонстрація чесності:

- Стандарт 1.1 Чесність і професійна сміливість
- Стандарт 1.2 Очікування організації щодо етичної поведінки
- Стандарт 1.3 Законна й етична поведінка

Принцип 2. Підтримання об'єктивності.

- Стандарт 2.1 Індивідуальна об'єктивність
- Стандарт 2.2 Забезпечення об'єктивності
- Стандарт 2.3 Розкриття недоліків, що впливають на об'єктивність

Принцип 3. Демонстрація компетентності

- Стандарт 3.1 Компетентність
- Стандарт 3.2 Постійний професійний розвиток

Принцип 4. Належна професійна ретельності

- Стандарт 4.1 Дотримання Глобальних стандартів внутрішнього аудиту
- Стандарт 4.2 Належна професійна ретельність
- Стандарт 4.3 Професіональний скептицизм

Принцип 5. Захист конфіденційності

- Стандарт 5.1 Використання інформації
- Стандарт 5.2 Захист інформації

Основні аспекти Домену II, які необхідно враховувати:

1. Чесність і професійна сміливість аудитора. Стандарт 1.1 «Чесність і професійна сміливість» підкреслює, що внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу із чесністю та професійною сміливістю. Цей стандарт визначає, яким чином внутрішні аудитори повинні демонструвати ці риси, а також як керівник функції внутрішнього аудиту повинен забезпечувати їх підтримку у робочому середовищі. Фактори, які необхідно враховувати: навчання за сценаріями; управління аудиторськими завданнями та ефективністю роботи; зворотній зв'язок з боку працівників.

2. Етичні очікування організації. Стандарт 1.2 «Очікування організації щодо етичної поведінки» наголошує, що внутрішні аудитори повинні розуміти, поважати очікування організації щодо етичної поведінки, виконувати та сприяти їх виконанню, а також заохочувати й розвивати в організації культуру, засновану на етичних принципах. *Фактори, які необхідно враховувати:* визначений підхід до розвитку (культури) та повідомлення (про неналежну поведінку); включення (у план внутрішнього аудиту) оцінювання ризиків організації, пов'язаних з етичною поведінкою.

3. Компетентність і професійний розвиток. Стандарти 3.1 «Компетентність» і 3.2 «Постійний професійний розвиток» підкреслює, що кожен внутрішній аудитор відповідає за постійний розвиток і наявність компетенції, необхідної для проведення внутрішнього аудиту. Керівник функції внутрішнього аудиту також повинен забезпечувати наявність (або здобуття) необхідної колективної компетентності функції. *Фактори, які необхідно*

враховувати: особисті якості та професійно-технічні навички; оцінювання навичок, навчання та плани професійного розвитку.

4. Належна професійна ретельність. Стандарт 4.2 «Належна професійна ретельність» зосереджується на своєчасному досягненні результатів роботи, а також на вимогах застосування ризик-орієнтованого підходу під час визначення обсягу роботи. Він також підкреслює важливість використання технологічних підходів для якісного визначення і своєчасного виконання обсягів роботи, необхідних для досягнення цілей аудиторських завдань. *Фактори, які необхідно враховувати:* зв'язок з 10.3 «Технологічні ресурси»; під час планування враховувати ризик шахрайства.

5. Використання та захист інформації. Стандарти 5.1 «Використання інформації» і 5.2 «Захист інформації» вимагають належного використання та поводження з конфіденційною інформацією. Заходи контролю, пов'язані з доступом до інформації, її використанням, захистом, зберіганням і вилученням, мають враховувати технології, які можна використовувати для кращого досягнення цілей управління даними. *Фактори, які необхідно враховувати:* політики, процедури, настанови й заходи контролю; фізичні та цифрові заходи контролю.

Домен III: Нагляд за функцією внутрішнього аудиту

Ця сфера визначає чіткі вимоги до керівників функцій внутрішнього аудиту, які мають тісно співпрацювати з наглядовою радою у процесі створення функції внутрішнього аудиту, забезпечення її незалежності та здійснення нагляду за її роботою, а також обов'язок вищого керівництва підтримувати ефективне корпоративне управління діяльністю функції внутрішнього аудиту.

Принцип 6. Повноваження надаються наглядовою радою:

- Стандарт 6.1 Мандат внутрішнього аудиту.
- Стандарт 6.2 Положення про внутрішній аудит.
- Стандарт 6.3 Підтримка наглядової ради та вищого керівництва.

Принцип 7. Незалежна робота.

- Стандарт 7.1 Організаційна незалежність.
- Стандарт 7.2 Кваліфікація керівника функції внутрішнього аудиту.

Принцип 8. Нагляд з боку ради.

- Стандарт 8.1 Взаємодія з наглядовою радою.
- Стандарт 8.2 Ресурси.
- Стандарт 8.3 Якість.
- Стандарт 8.4 Зовнішня оцінка якості.

Керівник функції внутрішнього аудиту відповідає за дотримання вимог цієї сфери. Проте заходи, які здійснюються радою і вищим керівництвом, є важливими для забезпечення можливості досягнення функцією внутрішнього аудиту мети своєї діяльності. Ці заходи визначаються в кожному стандарті, як «важливі умови» і встановлюють необхідну основу для ефективного діалогу між радою, вищим керівництвом і керівником функції внутрішнього аудиту, таким чином, щоб забезпечити можливість для ефективної роботи функції ВА.

Домен III містить настанови щодо таких аспектів:

- Проведення нарад з членами ради та вищим керівництвом для обговорення мети внутрішнього аудиту, важливих умов і потенційного впливу ненадання окресленої підтримки радою або вищим керівництвом на ефективність роботи функції внутрішнього аудиту.
- Врегулювання спірних питань щодо важливих умов з радою або вищим керівництвом.

Рада визначається як орган найвищого рівня, уповноважений здійснювати корпоративне управління, з урахуванням того факту, що структури корпоративного управління можуть різнитися.

Основні аспекти Домену III, які необхідно враховувати:

1. Мандат внутрішнього аудиту. Стандарт 6.1 «Мандат внутрішнього аудиту» вводить вимогу щодо «мандату внутрішнього аудиту» (визначається, як сукупність повноважень, ролі та обов'язків функції внутрішнього аудиту, що надаються радою і/або законодавством), встановленого радою і вищим керівництвом, задокументованого в положенні внутрішнього аудиту. *Фактори, які необхідно враховувати:* очікування зацікавлених сторін; будь-які обмеження; координація з іншими постачальниками аудиторських послуг.

2. Положення внутрішнього аудиту. Стандарт 6.2 «Положення внутрішнього аудиту» зосереджується на тому, яким чином функція внутрішнього аудиту виконує свій мандат. Він охоплює повноваження ради та очікування щодо підтримки функції з боку керівництва. *Фактори, які необхідно враховувати:* засоби забезпечення незалежності й об'єктивності; узгодження плану й мандату внутрішнього аудиту; процес комунікації з керівництвом, зокрема щодо суперечок.

3. Підтримка ради та вищого керівництва. Стандарт 6.3 «Підтримка ради та вищого керівництва» вимагає від керівника функції внутрішнього аудиту надавати раді та вищому керівництву інформацію, необхідну для підтримки та сприяння визнанню діяльності функції внутрішнього аудиту в межах організації. *Фактори, які необхідно враховувати:* чітка функціональна індивідуальність бренду; узгодження з радою і вищим керівництвом аспектів щодо комунікації (змісту і частоти) для підтримки важливих умов ефективної роботи функції ВА.

4. Засоби забезпечення функціональної незалежності. Стандарт 7.1 «Організаційна незалежність» повторює вимогу щодо незалежності функції внутрішнього аудиту та її керівника, зокрема щодо повідомлення про потенційні обмеження, які можуть вплинути на незалежність, і заходи, вжиті для їх усунення. Функція також повинна мати змогу виконувати свої обов'язки без втручання або надмірних обмежень. *Фактори, які необхідно враховувати:* засоби забезпечення виконання обов'язків, не пов'язаних з аудитом; належне забезпечення ресурсами (стандарт 8.2).

5. Забезпечення достатніми ресурсами для проведення внутрішнього аудиту. Стандарт 8.2 «Ресурси» вимагає, щоб керівник функції внутрішнього аудиту оцінював, чи має функція достатньо ресурсів для виконання свого мандату, й обговорював із радою (а також вищим керівництвом) вплив недостатнього забезпечення ресурсами. *Фактори, які необхідно враховувати:*

узгодження комунікації з радою і вищим керівництвом; аналіз прогалин або аналіз витрат/вигод стосовно забезпечення ресурсами.

6. Досягнення цілей ефективної роботи. Стандарт 8.3 «Якість» підкріплює вимогу до керівника функції внутрішнього аудиту, який повинен розробити, впровадити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості (QAIP), що охоплює всі аспекти діяльності функції внутрішнього аудиту, включно з досягненням цілей ефективної роботи, про які йдеться далі у стандарті 12.2. *Фактори, які необхідно враховувати:* включення досягнення цілей ефективної роботи в QAIP.

7. Зовнішнє оцінювання якості (планування та проведення). Стандарт 8.4 «Зовнішнє оцінювання якості (EQA)» вимагає, щоб керівник функції внутрішнього аудиту обговорював план зовнішнього оцінювання якості з радою. Незалежний експерт (або команда експертів), що виконує EQA, повинен бути чинним сертифікованим внутрішнім аудитором або мати принаймні одну таку особу у своєму складі. Фактори, які необхідно враховувати: узгодження комунікації з радою і вищим керівництвом.

Домен IV: Управління функцією внутрішнього аудиту

Керівник функції внутрішнього аудиту відповідає за управління її роботою згідно з вимогами положення внутрішнього аудиту та Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Ця сфера детально визначає його обов'язки, зокрема стратегічне планування, отримання та розподіл ресурсів, налагодження відносин, комунікацію із зацікавленими сторонами, а також забезпечення і підвищення ефективності роботи функції внутрішнього аудиту.

Принцип 9. Стратегічне планування.

- Стандарт 9.1 Розуміння процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.
- Стандарт 9.2 Стратегія внутрішнього аудиту.
- Стандарт 9.3 Методологія.
- Стандарт 9.4 План внутрішнього аудиту.
- Стандарт 9.5 Координація та використання сторонніх послуг.

Принцип 10. Управління ресурсами.

- Стандарт 10.1 Управління фінансовими ресурсами.
- Стандарт 10.2 Управління людськими ресурсами.
- Стандарт 10.3 Технологічні ресурси

Принцип 11. Ефективна комунікація.

- Стандарт 11.1 Налагодження відносин і комунікація із зацікавленими сторонами.
- Стандарт 11.2 Ефективна комунікація.
- Стандарт 11.3 Повідомлення про результати.
- Стандарт 11.4 Помилки та упущення.
- Стандарт 11.5 Повідомлення про прийняття ризиків.

Принцип 12. Підвищення якості.

- Стандарт 12.1 Внутрішнє оцінювання якості.
- Стандарт 12.2 Оцінювання діяльності внутрішнього аудиту.

- Стандарт 12.3 Контроль і підвищення ефективності виконання завдань.

Основні аспекти Домену IV, які необхідно враховувати:

1. Здійснювати оцінку процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю. Стандарт 9.1 «Розуміння процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю» докладно описує аспекти, які керівник функції внутрішнього аудиту повинен враховувати, щоб досконало розуміти процеси корпоративного управління, що забезпечуються радою, і процеси управління ризиками, що здійснюються керівництвом (а також відповідні процеси контролю), в тому числі розробити стратегію та план внутрішнього аудиту. *Фактори, які необхідно враховувати:* координація постачальників аудиторських послуг; зв'язок зі стратегією внутрішнього аудиту (стандарт 9.2).

2. Візія внутрішнього аудиту, її стратегічні та підтримуючі цілі. Стандарт 9.2 «Стратегія внутрішнього аудиту» вимагає розроблення та впровадження керівником внутрішнього аудиту функціональної стратегії, яка підтримуватиме досягнення стратегічних цілей та узгоджуватиметься з очікуваннями ради, вищого керівництва та інших зацікавлених сторін. *Фактори, які необхідно враховувати:* створення багаторічної стратегії; узгодження з радою і вищим керівництвом; зв'язок з цілями ефективності, передбаченими стандартом 12.2.

3. Методологія внутрішнього аудиту. Стандарт 9.3 «Методологія» вимагає періодичного перегляду методик внутрішнього аудиту з точки зору їх ефективності (і їх поновлення в разі потреби). *Фактори, які необхідно враховувати:* створення методології; обізнаність і навчання на тему методології; зв'язок зі стандартами.

4. План внутрішнього аудиту. Стандарт 9.4 «План внутрішнього аудиту» вимагає, щоб план ґрунтувався на оцінюванні стратегій, цілей і ризиків організації. План повинен враховувати мандат і діапазон послуг внутрішнього аудиту, а також повинен бути динамічним у відповідь на зміни. *Фактори, які необхідно враховувати:* стратегічні цілі організації; узгодження з радою і вищим керівництвом; динамічне оцінювання ризиків; типи проєктів та портфель проєктів (а також належне забезпечення ресурсами).

5. Координація та залучення інших постачальників аудиторських послуг. Стандарт 9.5 «Координація та використання сторонніх послуг» підкреслює вимогу розглянути можливість використання та координації внутрішніх і зовнішніх постачальників аудиторських послуг, щоб мінімізувати дублювання, виявити прогалини в охопленні основних ризиків і підвищити ефективність аудиторських послуг. *Фактори, які необхідно враховувати:* модель трьох ліній; картування аудиторських послуг.

6. Стратегія розвитку талантів. Стандарт 10.2 «Управління людськими ресурсами» вимагає застосування підходу, який забезпечував би наймання кваліфікованих професійних внутрішніх аудиторів, підвищення їхньої кваліфікації та їх утримання в організації. *Фактори, які необхідно враховувати:* створення стратегії; зв'язок з компетенціями, оцінюванням навичок, навчанням і професійним розвитком; врахування навичок, які необхідні для «внутрішнього аудиту майбутнього» і виявлення нових ризиків або тих, що постійно

еволюціонують.

7. Використання технологій (у межах функції внутрішнього аудиту й організації). Стандарт 10.3 «Технологічні ресурси» підкреслює важливість використання належних технологій для забезпечення ефективності й результативності, а також наголошує, що внутрішнім аудиторам необхідно працювати з технологіями, які використовуються (або плануються використовуватися) в організації. *Фактори, які необхідно враховувати:* стратегія та оцінювання технологій для внутрішнього аудиту; цифрова стратегія та можливості; гарантування через структуру; інформація, яка є результатом аналітичного опрацювання даних.

8. Відносини із зацікавленими сторонами. Стандарт 11.1 «Налагодження відносин і комунікація із зацікавленими сторонами» повторно підкреслює важливість відносин із зацікавленими сторонами. Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити функціональний підхід для налагодження відносин з основними зацікавленими сторонами, зокрема з радою, вищим керівництвом, операційним керівництвом та іншими постачальниками аудиторських послуг, включаючи забезпечення їхньої довіри. *Фактори, які необхідно враховувати:* картування відносин; визначений підхід до комунікації; чітка індивідуальність бренду. Використання технологій (у межах функції внутрішнього аудиту й організації) Відносини із зацікавленими сторонами

9. Ефективна комунікація з питань внутрішнього аудиту (письмова й усна). Стандарт 11.2 «Комунікація» окреслює необхідні ознаки ефективної комунікації — точність, об’єктивність, чіткість, лаконічність, конструктивність, повнота і своєчасність. Методології функції внутрішнього аудиту повинні підтримувати ефективність комунікації. *Фактори, які необхідно враховувати:* створення методології; розвиток навичок і пов’язане з цим навчання та професійний розвиток; програма забезпечення та підвищення якості.

10. Повідомлення для ради та вищого керівництва. Стандарт 11.3 «Повідомлення про результати» виходить за межі надання висновків за результатами виконання завдань і підкреслює цінність питань, пов’язаних з процесами корпоративного управління, управління ризиками та контролю, для всієї організації (або для її окремих частин, наприклад структурних підрозділів). *Фактори, які необхідно враховувати:* тематичне звітування; інформація з точки зору комплексних аудиторських послуг; узгодження з радою і вищим керівництвом.

9. Прийняття ризиків. Стандарт 11.5 «Повідомлення про прийняття ризиків» вимагає, щоб керівник функції внутрішнього аудиту повідомляв вище керівництво про неприйнятний рівень ризику й за потреби передавав цю інформацію раді. *Фактори, які необхідно враховувати:* зв’язок з процесами подальшого відстеження; офіційна процедура прийняття ризиків; узгодження з радою і вищим керівництвом.

10. Включення показників оцінки ефективності (КПЕ) в QAIP. Стандарт 12.2 «Оцінювання діяльності внутрішнього аудиту» вимагає розроблення цілей і показників ефективності для оцінювання внутрішнього аудиту та прогресу в постійному вдосконаленні (з використанням планів допоміжних дій у разі

потреби). *Фактори, які необхідно враховувати:* зв'язок зі стратегічними цілями внутрішнього аудиту; використання збалансованої системи показників; динамічний характер для забезпечення постійного вдосконалення; узгодження з радою і вищим керівництвом.

Домен V. Надання послуг внутрішнього аудиту

Для надання послуг внутрішнього аудиту необхідно, щоб внутрішні аудитори ефективно планували свою діяльність, виконували аудиторські завдання для отримання результатів і висновків, співпрацювали з керівництвом з метою формування рекомендацій і/або планів дій для усунення виявлених недоліків і протягом усього процесу їх виконання обмінювалися інформацією з керівництвом та працівниками, що відповідають за діяльність, яка перевірялась.

Принцип 13. Ефективне планування діяльності

- Стандарт 13.1 Комунікація в рамках завдання.
- Стандарт 13.2 Оцінювання ризиків в ході завдання.
- Стандарт 13.3 Цілі та обсяг завдання.
- Стандарт 13.4 Критерії оцінювання.
- Стандарт 13.5 Ресурси для виконання завдання.
- Стандарт 13.6 Програма завдання.

Принцип 14. Виконання завдань.

- Стандарт 14.1 Збір інформації для аналізу й оцінювання.
- Стандарт 14.2 Аналіз і потенційні результати виконання завдань.
- Стандарт 14.3 Оцінювання результатів.
- Стандарт 14.4 Рекомендації та плани заходів.
- Стандарт 14.5 Висновки за результатами виконання завдань.
- Стандарт 14.6 Документування аудиторських завдань.

Принцип 15. Інформування про результати аудиторських завдань та моніторинг плану заходів.

- Стандарт 15.1 Підсумкове повідомлення про результати аудиторських завдань.
- Стандарт 15.2 Підтвердження впровадження рекомендацій або плану заходів.

Послуги внутрішнього аудиту передбачають послуги з надання гарантій, консультаційні послуги, або й те, й інше. Від внутрішніх аудиторів очікується застосування та дотримання Стандартів під час виконання завдань (надання гарантій і консультаційних), крім випадків, коли в конкретних стандартах передбачено інше.

Основні аспекти Домену V, які необхідно враховувати:

1. Аналіз першопричин і наслідків. Стандарти 14.2 «Аналіз і потенційні результати виконання завдань» і 14.3 «Оцінювання результатів» наголошують, що за можливості, співпрацюючи при цьому з керівництвом, слід встановити першопричини й наслідки (реальні або потенційні). *Фактори, які необхідно враховувати:* методи аналізу першопричин; використання технологій (для отримання інформації, яка є результатом аналітичного опрацювання даних); зв'язок з тематичним звітуванням.

2. Висновків за результатами виконання завдань. Стандарт 14.5 «Висновки за результатами виконання завдань» вимагають складання загального висновку за результатами виконання (аудиторського) завдання, у якому визначена істотність одержаних результатів у сукупності та ефективність процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю, пов'язаних з діяльністю, яка перевірялася. Методика може передбачати використання рейтингів, проте це необов'язково. *Фактори, які необхідно враховувати:* узгодження з радою і вищим керівництвом; збалансований підхід до звітності.

Спеціальні вимоги (кібербезпека)

Інститут внутрішніх аудиторів планує опублікувати різноманітні «спеціальні вимоги» для відкритого громадського обговорення, перш ніж фіналізувати їх і включити в Стандарти. Першу спеціальну вимогу (щодо кібербезпеки) вже опублікували для обговорення. Відкрите громадське обговорення триватиме до липня 2024 року.

Попереднє тлумачення згідно з документом, опублікованим ІІА:

- Спеціальні вимоги необхідно буде враховувати (наприклад, у межах оцінювання ризиків на рівні завдання чи проєкту) під час надання аудиторських послуг щодо конкретної області ризику. Вони мають на меті встановити основні параметри, коли обирають область ризику для перевірки (наприклад, у межах плану внутрішнього аудиту).
- Спеціальні вимоги розроблятимуться галузевими спеціалістами та провідними фахівцями сфери внутрішнього аудиту. Як і Стандарти, вони пройдуть етап відкритого громадського обговорення та нагляду

Спеціальні вимоги щодо кібербезпеки:

- Спеціальні вимоги щодо кібербезпеки потрібно враховувати як додаткові вимоги, яких необхідно дотримуватися, коли кібербезпека перебуває в центрі уваги завдання з внутрішнього аудиту.
- Ці вимоги необхідно застосовувати на рівні підприємства чи організації до аспектів діяльності, які можуть мати вплив на всю організацію.
- Дотримання цих вимог перевірятиметься під час оцінювання якості.
- Вимоги охоплюють власне вимоги та фактори, які необхідно враховувати під час внутрішнього аудиту процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.
- Додаток «В» до вимог слід використовувати для підтвердження їх дотримання.



Питання для самоконтролю

1. Що таке незалежність у контексті внутрішнього аудиту?
2. Які основні вимоги до незалежності внутрішніх аудиторів?
3. Які механізми можуть забезпечити незалежність внутрішніх аудиторів?

4. Які ризики можуть виникнути внаслідок відсутності незалежності внутрішніх аудиторів?

5. Яким чином внутрішні аудитори можуть підтримувати свою незалежність при виконанні аудиторських завдань?

6. Наведіть приклади стратегій або практик, які можуть допомогти аудиторам зберігати свою незалежність.

7. Яка роль керівництва організації у забезпеченні незалежності внутрішніх аудиторів?

8. Які етичні норми пов’язані з незалежністю внутрішніх аудиторів?

9. Як оцінюється незалежність внутрішніх аудиторів?

10. Що таке глобальні стандарти внутрішнього аудиту?

11. Які основні організації розробляють глобальні стандарти внутрішнього аудиту?

12. Які основні принципи містять міжнародні стандарти внутрішнього аудиту?

13. Як стандарти внутрішнього аудиту впливають на практику аудиту в різних країнах?

14. Які основні етапи проведення внутрішнього аудиту за стандартами IIA?

15. Які вимоги до звітності внутрішніх аудиторів встановлюють глобальні стандарти?

16. Як забезпечується дотримання глобальних стандартів внутрішнього аудиту в організаціях?

17. Які виклики можуть виникнути при впровадженні глобальних стандартів внутрішнього аудиту?

18. Яка роль професійного розвитку в підтримці дотримання глобальних стандартів?

19. Як глобальні стандарти внутрішнього аудиту взаємодіють з іншими стандартами управління та контролю?

ГЛОСАРІЙ

Аудит – незалежна перевірка фінансової звітності та інших документів для оцінки їхньої достовірності.

Аудиторська документація – записи, що підтверджують виконання аудиторських процедур і результати аудиту.

Аудиторська фірма – компанія, що надає послуги з аудиту фінансової звітності.

Аудиторський ризик – ймовірність того, що аудитор не виявить суттєві помилки або шахрайства у фінансовій звітності.

Бухгалтерський баланс – фінансовий звіт, що показує активи, зобов'язання та власний капітал організації на певну дату.

Відповідальність – бухгалтера або аудитора нести наслідки за свої дії або бездіяльність у професійній діяльності.

Внутрішній аудит – перевірка, що проводиться внутрішніми аудиторами для оцінки ефективності управління, ризиків та контролю в організації.

Доброчесність – чесність і порядність у професійній діяльності, дотримання моральних норм.

Етика – сукупність моральних норм і принципів, що регулюють поведінку людей у певній професії.

Етика професійної діяльності – набір моральних принципів і норм, які визначають поведінку професіоналів у своїй діяльності.

Етичний кодекс – документ, що містить основні принципи і норми етики для професіоналів у сфері бухгалтерії та аудиту.

Етичні дилеми – ситуації, в яких професіонал стикається з конфліктом між етичними нормами та вимогами, що можуть суперечити один одному.

Загроза власного інтересу – загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера.

Загроза власної оцінки – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою фірми бухгалтера, або організації-працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності.

Загроза захисту – загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця, настільки, що об'єктивність бухгалтера буде поставлена під загрозу.

Загроза особистих стосунків – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їх інтересам або надто лояльно ставитися до їх роботи.

Загроза тиску – загроза того, що професійний бухгалтер буде утримуватися від об'єктивних дій через фактичний або передбачуваний тиск, у тому числі через спроби чинити неналежний вплив на бухгалтера.

Застережні заходи – це дії, здійснювані професійним бухгалтером, які окремо або сукупно ефективно зменшують загрози дотриманню

основоположних принципів до прийнятного рівня.

Звіт про прибутки та збитки – фінансовий звіт, що відображає доходи, витрати та прибуток або збиток компанії за певний період.

Зловживання – неправомірне використання своїх повноважень або інформації з метою отримання вигоди.

Зобов'язання – юридичні або моральні обов'язки, які має бухгалтер або аудитор перед своїми клієнтами, колегами та суспільством.

Зовнішній аудит – аудит, що проводиться незалежними аудиторами, які не є частиною організації, що підлягає перевірці.

Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА) — міжнародна професійна асоціація, визнана лідером спільноти внутрішніх аудиторів у сфері сертифікації, навчання, досліджень і методичних (технологічних) настанов.

Конфіденційність – обов'язок бухгалтера або аудитора не розголошувати інформацію, отриману під час виконання професійних обов'язків.

Конфлікт інтересів – ситуація, коли особисті інтереси аудитора чи бухгалтера можуть вплинути на об'єктивність їхньої професійної діяльності.

Корпоративна соціальна відповідальність (КСВ) – принцип, згідно з яким компанії беруть на себе відповідальність за вплив своїх дій на суспільство та навколишнє середовище.

Міжнародні стандарти аудиту (ISA) – набір стандартів, що регулюють проведення аудиту на міжнародному рівні.

Незалежний аудит – аудит, що проводиться особами або організаціями, які не мають жодних фінансових або інших інтересів у компанії, що перевіряється.

Незалежність – стан, при якому бухгалтер або аудитор не підлягає впливу сторонніх осіб і може приймати рішення на основі об'єктивних фактів.

Прийнятний рівень – це рівень, при якому ймовірно, що професійний бухгалтер, застосовуючи перевірку розсудливою та проінформованою третьою стороною, дійде висновку про те, що він дотримується основоположних принципів

Професійна асоціація – організація, що об'єднує бухгалтерів та аудиторів для підтримки професійних стандартів і етики.

Професійна деонтологія – вивчення моральних норм і етичних вимог, що регулюють поведінку професіоналів у певній галузі.

Професійна компетентність – здатність бухгалтера або аудитора виконувати свої обов'язки на високому рівні, володіючи необхідними знаннями та навичками.

Професійна поведінка – дотримання моральних і етичних норм у професійній діяльності.

Професійний бухгалтер у бізнесі – це професійний бухгалтер, який працює за наймом або обіймає виконавчу чи не виконавчу посаду в таких сферах діяльності, як комерція, промисловість, сфера обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регулювальні чи професійні організації, або професійний бухгалтер, що працює за контрактом з такими суб'єктами господарювання.

Професійний розвиток – процес, що включає в себе підвищення кваліфікації та знань, необхідних для виконання професійних обов'язків.

Ретельність – означає обов'язок діяти відповідно до вимог завдання, уважно, сумлінно і вчасно.

Стандарти бухгалтерського обліку – правила та принципи, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності.

Стандарти етики – офіційно визначені норми та принципи, які регулюють поведінку бухгалтерів і аудиторів.

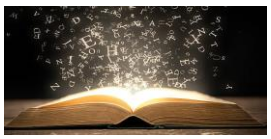
Суттєвість – рівень, на якому помилка або неточність у фінансовій звітності може вплинути на рішення користувачів цієї інформації.

Управлінський облік – процес збору, аналізу та подання інформації для прийняття управлінських рішень.

Фінансова звітність – документ, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та зміни в капіталі підприємства.

Фінансова прозорість – ступінь відкритості та доступності фінансової інформації, що дозволяє користувачам оцінити фінансовий стан організації.

Фінансовий моніторинг – процес перевірки та аналізу фінансових операцій для виявлення можливих ризиків і шахрайства.



РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Аудит : підручник у 2 ч. / О. М. Брадул та ін. Київ : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.

2. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит : навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2017. 246 с.

3. Бралатан В. П., Гуцаленко Л. В., Здирко Н. Г. Професійна етика : навч. посіб. Київ : Центр уч. л-ри, 2021. 252 с.

4. Бурденко І. М., Майборода А. В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід. *Бізнес-навігатор*. 2020. № 5 (61). С. 194-199. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82395

5. Доброчесність і етика : навчальний посібник. Відень : ООН, 2021. 72 с. URL: https://www.unodc.org/documents/e4j/IntegrityEthics/E4J_ UKR.pdf

6. Кулинич М. Б., Скорук О. В. Професійна етика бухгалтера, аудитора та податківця : конспект лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 113 с. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/20684/3/PEBAP_konspekt.pdf

7. Лахтіонова Л. А., Лазарєва Г. Р., Черенкова А. В., Васильчук В. В. Сучасні вимоги до бухгалтера в умовах війни. *Формування компетентностей обдарованої особистості в системі позашкільної та вищої освіти*. 2023. № 1. С. 269-281. URL: https://jrnl.nau.edu.ua/index.php/FCS/article/view/17507/24796

8. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. *Modern Economics*. 2019. № 13 (2019). С.154-160. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24

9. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) видання 2018 р. URL: https://mof.gov.ua/ storage/files/kodex_et.pdf.

10. Мокринська З. В. Кодекс етики професійних бухгалтерів як основа побудови ефективної бухгалтерської практики. *Економіка та держава*. 2022. № 5. С. 79-84. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/5_2022.pdf#page=80.

11. Професійна етика бухгалтера : підручник / С. Ф. Голов та ін. Житомир : ПП Рута, 2022. 260 с.

12. Тітенко Ю. А., Педченко Н. С. Поняття професійної етики бухгалтера та її зв'язок з доброчесністю в наукових дослідженнях. *Збірник наукових статей магістрів*. Полтава : ПУЕТ. 2022. С. 170-173.

13. Шалімова Н. С., Кузьменко Г. І., Андрощук І. І. Незалежність як обов'язковий принцип роботи зовнішніх та внутрішніх аудиторів : вимоги та механізм дотримання. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво.* 2022. № 2(125). С. 166-172. DOI: https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-2-26.

14. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна*

економіка. 2019. № 3. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961.

Інформаційні джерела:

1. Офіційний сайт Аудиторської палати України. Розділ Матеріали заходів АПУ.
URL: https://www.apu.com.ua/2019/11/12/%d0%bc%d0%b0%d1%82%d0%b5%d1%80%d1%96%d0%b0%d0%bb%d0%b8-%d0%b7%d0%b0%d1%85 %d0%be%d0%b4%d1%96%d0%b2-%d0%b0%d0% bf% d1%83/

2. Офіційний сайт Аудиторської палати України. Розділ Записи заходів АПУ.
URL: https://www.apu.com.ua/2020/06/12/%d0%b7%d0%b0%d0%bf%d0%b8%d1%81%d0%b8-%d0%b7%d0%b0%d1%85%d0%be%d0%b4%d1%96%d0%b2-%d0%b0%d0 %bf%d1%83/

3. Офіційний сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Розділ Нормативні документи. Міжнародні стандарти аудиту. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482

4. Офіційний сайт Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України. Розділ Новини від МФБ (IFAC). URL: https://www.ufpaa.org/news/ifac/

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит : навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2017. 246 с.

2. Аудит : підручник у 2 ч. / О. М. Брадул та ін. Київ : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.

3. Бралатан В. П., Гуцаленко Л. В., Здирко Н. Г. Професійна етика : навч. посіб. Київ : Центр уч. л-ри, 2021. 252 с.

4. Загальні правила поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затв. Наказом Національного агентства України з питань державної служби 05.08.2016 р. № 158 (у редакції наказу Національного агентства України з питань державної служби від 28.04.2021 р. № 72-21. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text (дата звернення: 10.05.2024).

5. Зубілевич С. Міжнародні стандарти освіти як основа єдиної національної програми професійної сертифікації бухгалтерів України. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2014. № 5. С. 8-15.

6. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту (GIAS) (Підвищення рівня якості внутрішнього аудиту) опубліковані 2024 р. URL: www.theiia.org/en/standarts/2024-standarts/global-internal-audit-standarts/ (дата звернення: 12.05.2024).

7. Професійна етика бухгалтера : підручник / С.Ф. Голов та ін. Житомир : ПП Рута, 2022. 260 с.

8. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. *Modern Economics.* 2019. № 13 (2019). С. 154-160. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24.

9. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) видання 2018 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 12.08.2024).

10. Нужна О. А. Професійна етика та її місце у підготовці фахівців з обліку і оподаткування. *Економічний форум*. 2021. № 1. С. 142–146.

11. Проскуріна Н. М., Рубітель О. Ю. Організація і методика документального забезпечення аудиту фінансової звітності в системі корпоративного управління : науково-практичний посібник. Запоріжжя : ЗНУ, 2015. 214 с.

12. Тофтул М. Г. Етика : підручник. Житомир : Видавництво ЖДУ імені І. Франка, 2011. 448 с.

13. Шалімова Н. С., Кузьменко Г. І., Андрощук І. І. Незалежність як обов'язковий принцип роботи зовнішніх та внутрішніх аудиторів: вимоги та механізм дотримання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2022. № 2(125). С. 166-172. URL: https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-2-26.

14. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка.* 2019. № 3. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961

(дата звернення: 15.08.2024).

15. Ethics for Accountants and Auditors / Louise Kretzschmar, Frans Prinsloo, Korien Sander, Jaques Siebrits, Leon van Vuuren, Paul Vorster, Minka Woermann. Oxford University Press ; 4th edition (March 26, 2020). 262 p.

16. Kulynych M., Skoruk O., Safarova A. Professional ethics of accountant, auditor and taxpayer as a factor of forming public opinion. Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2022. Том 1 №29. С. 25–33. DOI: https://doi.org/10.29038/2786-4618-2022-01-25-33

Навчальне видання

(*українською мовою*)

Удодова Яна Вадимівна

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ТА АУДИТОРА

Курс лекцій

для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Рецензент *В. Г. Гончарова*

Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*

Коректор *Я. В.Удодова*