

І.В. Замула, д.е.н., проф.

О.Я. Левківська, магістрант

Житомирський державний технологічний університет

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ТА АУДИТОРА

Дослідження спрямоване на окреслення та характеристику основних положень професійної етики бухгалтера та аудитора, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів. Розглянуто фундаментальні принципи професійної етики бухгалтера та аудитора, надано їх характеристику та окреслено основні переваги, які отримує бухгалтер та аудитор при дотриманні кожного з принципів. Визначено рівні забезпечення якості аудиторських послуг. Наведено характеристику загроз дотриманню фундаментальних принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів (власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих стосунків, тиску), а також окреслено застережні заходи в робочому середовищі, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами з метою попередження зазначених вище загроз.

***Ключові слова:** професійна етика; Кодекс етики; принципи професійної етики; етика бухгалтера; етика аудитора.*

Постановка проблеми. На сьогодні існує великий попит на аудиторські послуги з боку суб'єктів господарювання. Особливо це стосується аудиту фінансової звітності, за результатами якого аудитор надає висновок щодо її достовірності та відповідності вимогам чинного законодавства. Під час підготовки аудиторського висновку аудитор має враховувати не лише інтереси замовників аудиту, але й зовнішніх користувачів: інвесторів, кредиторів, державних органів. Як правило, інтереси цих груп користувачів не збігаються, оскільки замовник аудиту прагне отримати якомога кращий висновок аудитора, а зовнішні користувачі зацікавлені в об'єктивній та достовірній інформації про реальний стан суб'єкта господарювання, що перевірявся. Тобто, аудитор за результатами проведеної перевірки має надати аудиторський висновок з урахуванням інтересів різних груп користувачів.

На сьогодні є створення дієвої сист фірмі, який спрямований на забезпечення можливості дотримуватися вимог професійної етики,

встановлених Кодексом етики професійних бухгалтерів, практикуючими аудиторами.

Отже, важливим є окреслення принципів професійної етики, що висуваються до аудитора під час виконання ним професійних обов'язків, а також загроз, які можуть перешкоджати їх дотриманню, та відповідних застережних заходів, шляхів їх подолання.

Метою дослідження є окреслення та характеристика основних положень професійної етики бухгалтера та аудитора, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням різних аспектів професійної етики бухгалтера та аудитора займалися такі вчені: В.П. Бондар [1], С.Ф. Голов, В.М. Костюченко [2], В.Ф. Палій [5], О.Ю. Редько [4], Л.В. Чижевська [6], С.Чуніхіна [7] та ін. Але питання характеристики основних положень професійної етики бухгалтера та аудитора, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів, потребують поглибленого дослідження.

Викладення основного матеріалу. Професійна етика бухгалтера та аудитора регулюється Кодексом етики професійних бухгалтерів (далі Кодекс) [2], розробленим Радою з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів. Кодекс складається з 3 частин: частина А «Загальне застосування Кодексу», частина Б «Професійні бухгалтери-практики» та частина В «Професійні бухгалтери в бізнесі». Варто зазначити, що частина Б Кодексу етики безпосередньо стосується аудиторів, а частина В – бухгалтерів, які працюють за наймом.

Кодекс встановлює фундаментальні принципи професійної етики бухгалтерів і надає концептуальну основу, яку професійні бухгалтери мають застосовувати з метою:

- 1) ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів;
- 2) оцінки значущості ідентифікованих загроз;
- 3) застосування відповідних застережних заходів, якщо це необхідно для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня.

Відповідно до Кодексу етики, професійний бухгалтер – це особа, яка є членом Міжнародної федерації бухгалтерів. Тобто, в Україні професійним бухгалтером є член Всеукраїнської громадської організації «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», яка, в свою чергу, є членом Міжнародної федерації бухгалтерів.

При цьому Кодекс етики виділяє професійних бухгалтерів таких видів: професійний бухгалтер-практик та професійний бухгалтер у бізнесі.

Професійний бухгалтер-практик – це професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, що надає професійні послуги.

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

Прикладом професійного бухгалтера-практика може бути аудитор, а професійного бухгалтера у бізнесі – бухгалтер, який працює за наймом на основі укладеного з роботодавцем трудового договору (контракту).

Згідно з Кодексом етики, професійний бухгалтер має дотримуватися таких фундаментальних принципів: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки, характеристика яких наведена у таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика принципів професійної етики

№ з/п	Принцип	Характеристика	Переваги при дотриманні принципу
1	2	3	4
1	Чесність	Професійний бухгалтер має бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках	Довіра як замовника аудиторських послуг, так і суспільства в цілому

2	Об'єктивність	Професійний бухгалтер не має допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження	Незалежний підхід до надання аудиторських послуг замовнику
3	Професійна компетентність та належна ретельність	Професійний бухгалтер має підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до технічних та професійних стандартів	Надання аудиторських послуг належної якості

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
---	---	---	---

	Конфіденційність	Професійний бухгалтер має поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін	Нерозголошення аудитором конфіденційної інформації замовника аудиторських послуг
	Професійна поведінка	Професійний бухгалтер має дотримуватися відповідних законів і нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, що дискредитують професію	Підтримання престижного іміджу професії аудитора

На практиці аудиторами найчастіше порушуються принципи чесності та об'єктивності. Це обумовлено тим, що досить часто під час проведення аудиторської перевірки даних фінансової звітності замовника аудитор виявляє помилки, проте на прохання цього ж замовника не відображає їх в аудиторському висновку або ж допомагає їх виправити та надає позитивний висновок. Таких випадків у практичній діяльності аудиторів зустрічається досить багато. Це свідчить про те, що необхідно вживати заходи, які б перешкоджали вчиненню аудиторами зазначених вище дій. Такі заходи повинні мати місце на всіх рівнях регулювання аудиторської діяльності (рис. 1).

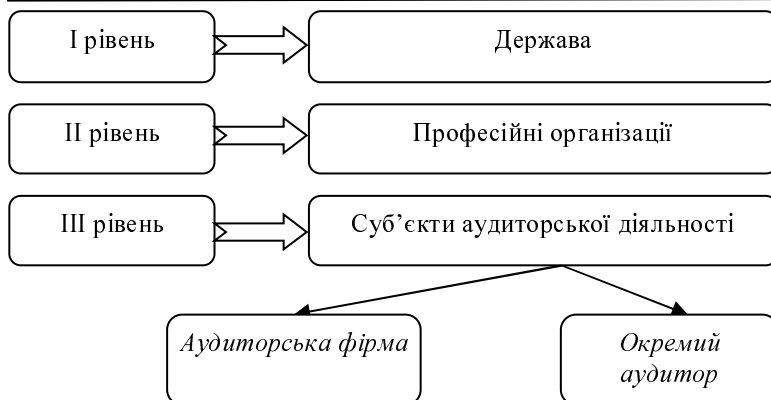


Рис. 1. Рівні забезпечення якості аудиторських послуг

Отже, з метою забезпечення високого рівня якості аудиторських послуг необхідно, щоб на кожному з зазначених вище рівнів розроблялися та впроваджувалися в практику діяльності відповідні вимоги, тобто:

- на рівні держави – нормативні, загальнообов'язкові для всіх суб'єктів аудиторської діяльності;
- на рівні професійних організацій – етичні принципи, професійні вимоги, узагальнені на основі досвіду практичної діяльності;
- на рівні суб'єктів аудиторської діяльності – внутрішньофірмові стандарти.

Крім того, необхідно здійснювати постійний контроль за їх виконанням, тобто контроль якості аудиторських послуг.

Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть створювати певні загрози дотриманню фундаментальних принципів професійної етики.

Кодекс етики професійних бухгалтерів встановлює концептуальну основу, яка вимагає, щоб професійний бухгалтер виявляв, оцінював та аналізував загрози дотриманню фундаментальних принципів. Частина Б та В Кодексу етики пояснюють, яким чином застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях.

Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загроз дотриманню принципів професійної етики. В них також описані ситуації, в яких застережні заходи не

придатні до розгляду загроз, внаслідок чого слід уникати обставин або стосунків, які створюють ці загрози.

Відповідно до Кодексу етики, в діяльності професійних бухгалтерів та аудиторів можуть виникнути певні загрози, характеристика яких наведена у таблиці 2.

Таблиця 2
Характеристика загроз дотриманню фундаментальних принципів професійної етики

№ з/п	Загроза	Характеристика
1	2	3
1	Власного інтересу	Загроза того, що фінансовий або інший інтерес неналежно впливатиме на судження або поведінку професійного бухгалтера
2	Власної оцінки	Загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належним чином результати попереднього судження або послуги, виконаної професійним бухгалтером чи іншою особою фірми професійного бухгалтера чи організації-роботодавця, на які бухгалтер покладатиметься під час формулювання судження при наданні поточної послуги
3	Захисту	Загроза того, що професійний бухгалтер настільки підтримуватиме позицію клієнта чи роботодавця, що це спричинятиме загрозу його об'єктивності

Закінчення табл. 2

1	2	3
4	Особистих стосунків	Загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків з клієнтом чи роботодавцем професійний бухгалтер занадто перейматиметься їхніми інтересами або необґрунтовано високо оцінюватиме їхню роботу
5	Тиску	Загроза того, що професійний бухгалтер утримуватиметься від об'єктивних дій внаслідок фактичного чи відчуваного тиску, в

		тому числі спроб здійснення неправомірного впливу на професійного бухгалтера
--	--	--

З метою попередження зазначених загроз слід застосовувати застережні заходи. Застережні заходи – це дії чи інші заходи, що можуть усувати або зменшувати загрози до прийнятного рівня. Вони поділяються на дві категорії:

- застережні заходи, що встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами;

- застережні заходи в робочому середовищі.

До застережних заходів, встановлених професійними організаціями, законами чи нормативними актами, належать:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу фахівця;

- вимоги подальшої професійної освіти;

- нормативні акти щодо корпоративного управління;

- професійні стандарти;

- моніторинг з боку професійних організацій або регуляторних органів та дисциплінарні процедури;

- зовнішній огляд юридично уповноваженою третьою стороною звітів, податкових декларацій, листування або інформації, підготовлених професійним бухгалтером.

Стосовно застережних заходів у робочому середовищі, то вони можуть бути різними залежно від обставин, їх перелік встановлюється безпосередньо самими фірмами, де працюють професійні бухгалтери. Як правило, до них належать задокументовані внутрішні політики та процедури, що вимагають дотримання фундаментальних принципів професійної етики.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, бухгалтери та аудиторі під час виконання своїх професійних обов'язків мають дотримуватися фундаментальних принципів етики, встановлених Кодексом етики професійних бухгалтерів. Дотримання їх є вкрай важливим, оскільки це безпосередньо впливає на престиж професії, а також на довіру суспільства до цих фахівців. Звичайно, діяльність бухгалтерів та аудиторів не позбавлена різноманітних загроз, проте їх можна уникнути або принаймні зменшити їхню дію до прийнятного рівня, здійснюючи відповідні застережні заходи.

Список використаної літератури:

1. *Бондар В.П.* Принципи професійної етики аудитора України та проблеми їх реалізації / *В.П. Бондар* // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 2 (44). – С. 13–21.
2. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібник / *С.Ф. Голов, В.М. Костюченко*. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
3. Кодекс етики професійних бухгалтерів // Редакція 2012 р. – К., 2014. – 172 с.
4. *Редько О.Ю.* Кодекс професійної етики аудитора. Професійна незалежність аудитора (Науково-практичний коментар) // *О.Ю. Редько, О.Б. Рижакова, К.О. Редько*. – К, 2010.
5. *Палий В.Ф.* Нормы профессионального поведения аудиторов / *В.Ф. Палий* // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 3. – С. 16–20.
6. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / *Л.В. Чижевська*. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.
7. *Чуніхіна С.* Створення дієвої системи контролю якості в аудиторській фірмі / *С. Чуніхіна* // Аудитор України. – 2015. – № 1–2 (230–231). – С. 28–35.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення стійкого розвитку економіки;
- теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю й аналізу природно-ресурсного потенціалу країни.

E-mail: zamulairina@gmail.com.

ЛЕВКІВСЬКА Олена Яківна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- контроль якості аудиторських послуг в Україні.

E-mail: lenazdtu@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 20.03.2015.