

Лугова О. І., кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ORCID ID: 0000-0003-4432-0295

e-mail: lugova@mnau.edu.ua

Єременко А. В., здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

Кириченко І. О., здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

Косовська Ю. С., здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

Професійна етика в роботі бухгалтера

Анотація. Стаття присвячена вивченню етичних аспектів роботи бухгалтера. Розглянуто поняття професійної етики. Розкрито склад, структуру та напрями діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів. Наведено стандарти освіти, які визначають вимоги до підготовки бухгалтерів та удосконалення їх професійної майстерності. Обґрунтовано роль і значення Кодексу етики професійних бухгалтерів для досягнення найкращих результатів роботи та дотримання суспільних інтересів. Зазначено кваліфікаційні вимоги Міжнародної федерації бухгалтерів до облікових працівників (достовірність, професіоналізм, якість послуг, вповненість) та фундаментальні принципи діяльності професійних бухгалтерів (об'єктивність, чесність, конфіденційність, професійна компетентність та належна ретельність, професійна поведінка) відповідно до Кодексу етики. Визначено роль Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України у впровадженні та розвитку професійної етики українських бухгалтерів. Доведено, що дотримання бухгалтером норм професійної етики є одним з факторів довіри користувачів до фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерська професія; професійна етика; Міжнародна федерація бухгалтерів; Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Luhova Olha, Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

Yeremenko Alona, Applicant of higher education of Accounting and Finance Faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

Kyrychenko Iryna, Applicant of higher education of Accounting and Finance Faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

Kosovska Yuliia, Applicant of higher education of Accounting and Finance Faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

Professional Ethics in the Work of an Accountant

Introduction. One of the most important today's issues is the problem of professional ethics, as an integral part of sustainable development. Professional activities of accountants require special control and self-control as to compliance with ethical standards. It is necessary to recognize the fact that in modern life requirements for accountants around the world are becoming increasingly high.

Purpose. In-depth study requires the introduction and compliance with the norms and provisions of the professional ethics of accountants and auditors, as defined by the Code of Ethics for Professional Accountants.

Results. The international accounting and auditing policy is determined by the International Federation of Accountants. IFAC is the global organization for the accountancy profession dedicated to serving the public interest by strengthening the profession and contributing to the development of strong international economies. In a globalized economy, the professional skills of an accountant should be at the level of the requirements set by the International Federation of Accountants. These requirements are contained in International Education Standards. Recognizing the increasing responsibility of the accounting professional community for society, the Ethics Committee published the Code of Ethics for Professional Accountants in 1996. However, the International Code of Ethics still serves as a model for national Codes of ethics. The Code of Ethics for Professional Accountants is mandatory for the use in all the IFAC member countries. It establishes the standards of conduct of professional accountants, contains the basic principles that must be followed to

achieve the main goals and objectives. It should be noted that in Ukraine ethical norms for accountants are not legally established. They are based on the traditions and customs of domestic accounting practice. The Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine adopted the Code of Ethics of the IFAC, according to the Code of Ethics of the Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine, which is mandatory for the observance of all members of the Federation.

Conclusions. The profession of accountant is one of the most important in the process of organizing business activities, without it no entity can handle. Ethics and professionalism are the basis of the profession of accountant. Sustained moral values underlie the qualifications of the accountant and give the professionals clear moral guidelines in the daily making business decisions. Integrity and development of the accounting profession completely depend on the effectiveness of the application of the Code of Ethics. Compliance with the rules of professional ethics by the accountant is one of the factors of user's confidence in the financial statements.

Keywords: accounting profession; International Federation of Accountants; professional ethics; Code of Ethics for Professional Accountants

JEL Classification: M 40.

Постановка проблеми. Одним із важливих питань сьогодення виступає проблема професійної етики як невід'ємної складової сталого розвитку. Професійна етика – це поняття, прийняте для позначення комплексу норм моралі, правил поведінки в будь-якій професійній діяльності. Вона представляє собою сукупність морально-етичних принципів, які визначають причетність людини до обов'язку перед професією. Дотримання принципів етики питання взаємин професійної діяльності і суспільства, довіри до професії. В основному вона зачіпає ті сфери діяльності, де існує взаємодія людей та їх залежність від дій професіонала, наслідки яких можуть серйозно вплинути на життя людини.

Що стосується бухгалтера, то його професійна діяльність вимагає особливого контролю та самоконтролю щодо дотримання етичних норм. Необхідно визнати той факт, що у сучасних умовах вимоги до бухгалтерів в усьому світі стають все більш високими. Сфера фінансів, податків та відносин з контролюючими органами стає все більш важливою для успішної діяльності підприємств будь-якої форми власності і господарювання. Гарантом стабільності в цій сфері після керівника, безумовно, є головний бухгалтер. Через специфіку своєї професії бухгалтери мають справу зі значними обсягами фінансових, матеріальних та інших ресурсів, власниками яких вони, як правило, не є. Їх робота пов'язана з підвищеною відповідальністю за результати прийнятих рішень і вчинених дій. Щоб заслужити довіру власників і ефективно виконувати свої обов'язки, бухгалтери повинні відповідати не тільки високим професійним, але й особливим моральним вимогам. Крім того, ті ситуації, в які потрапляють бухгалтери в процесі виконання своїх професійних завдань, роблять значний вплив на розвиток професійної етики. Тому питання професійної етики бухгалтерів для України в даний час є актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розробки, впровадження та застосування етичних норм в обліковій та аудиторській діяльності

розглядали в наукових працях та публікаціях такі вітчизняні науковці: К. Безверхий, Ф. Бутинець, А. Загородній, Г. Кірейцев, А. Кузміньський, М. Лучко, В. Палій, О. Петрик, О. Петрук, О. Редько, Л. Чижевська та інші.

Формулювання цілей дослідження. Поглибленого дослідження потребують питання впровадження та дотримання норм і положень професійної етики бухгалтерів та аудиторів, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Етичні вимоги до професії бухгалтера обумовлені тим, що фінансова інформація, яка подається громадськості, повинна бути якісною. Дотримання етичних норм поведінки і професійна чесність бухгалтера одна з необхідних умов сталого розвитку підприємства, тобто забезпечення можливості системи продовжувати функціонувати і розвиватися протягом тривалого часу. Від дотримання бухгалтером етичних норм поведінки залежить задоволення потреб не тільки окремих клієнтів або роботодавців, а й усього суспільства, це базис здорового розвитку соціуму і ринкової економіки.

Політика у сфері обліку і аудиту на міжнародному рівні визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів (далі МФБ).

Міжнародна федерація бухгалтерів (англ. International Federation of Accountants (IFAC)) глобальна організація бухгалтерів, заснована 7 жовтня 1977 року в Мюнхені (Німеччина) на 11 Всесвітньому конгресі бухгалтерів з метою координації на світовому рівні діяльності професійних організацій у сфері обліку, фінансової звітності та аудиту. До її складу входять 175 членів із 130 країн і юрисдикцій, які об'єднують майже 3 мільйони бухгалтерів, зайнятих в суспільній практиці, промисловості, торгівлі, управлінні та академічній діяльності. Через ради, що входять до МФБ, організація розробляє міжнародні стандарти в сфері етики, аудиту, освіти та бухгалтерського обліку в державному секторі (рис. 1, 2).



Рисунок 1 – Основні напрями діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів

Джерело: сформовано авторами з використанням [1]

Головна місія Міжнародної організації бухгалтерів полягає у всесвітньому розвитку і вдосконаленню бухгалтерської професії шляхом розробки і впровадження гармонізованих міжнародних стандартів з метою надання постійних високоякісних послуг в інтересах суспільства [1].



Рисунок 2 Система стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів

Джерело: сформовано авторами з використанням [1]

З метою зосередження уваги на конкретних секторах професії, МФБ були створені ряд комісій і комітетів з розробки міжнародних стандартів і рекомендацій (рис. 3).

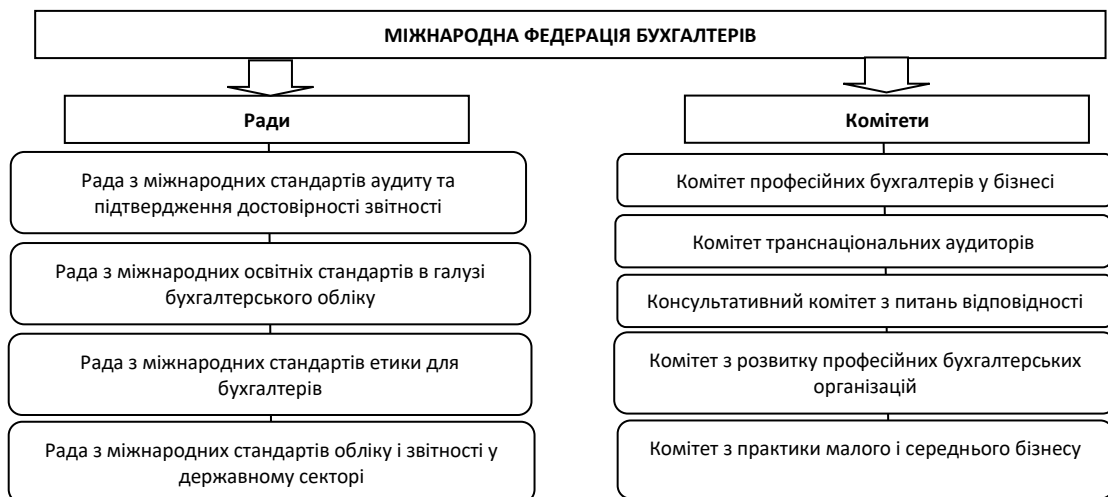


Рисунок 3 - Перелік рад і комітетів Міжнародної федерації бухгалтерів

Джерело: сформовано авторами з використанням [1]

Таким чином, в умовах глобалізації економіки професійна майстерність бухгалтера має бути на рівні вимог, встановлених Міжнародною федерацією бухгалтерів. Ці вимоги містяться в Міжнародних стандартах освіти для професійних бухгалтерів - MCO (IES - International Education Standards), до яких входять такі документи:

- Концептуальна основа Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів та бухгалтерів-початківців;
- Довідник міжнародних освітніх програм;
- MCO (IES) 1 «Вступні вимоги до програми професійного бухгалтерського освіти»;
- MCO (IES) 2 «Зміст програм професійної освіти бухгалтерів»;
- MCO (IES) 3 «Професійні навички»;
- MCO (IES) 4 «Професійні цінності, етика, відносини»;
- MCO (IES) 5 «Вимоги щодо практичного досвіду»;
- MCO (IES) 6 «Початковий професійний розвиток – Оцінка професійної компетентності»;
- MCO (IES) 7 «Подальший професійний розвиток»;
- MCO (IES) 8 «Вимоги до компетентності фахівців з аудиту».

Так, Концептуальні основи визначають цілі і процедури дії Комітету з освіти, а також пояснюють сутність, статус та сферу дії трьох типів документів: Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів; Міжнародних інструкцій з освіти для професійних бухгалтерів; Міжнародних доповідей з освіти для професійних бухгалтерів.

Всі професійні програми освіти повинні включати і етичну сторону професії – для того, щоб підготувати етичних, чесних професіоналів.

У рамках МФБ вирішенням проблем, пов'язаних з професійною етикою і уніфікацією норм професійної поведінки, займається Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (колишній Комітет з етики) шляхом розробки професійних етичних принципів бухгалтерської діяльності.

Визнаючи зростаючу відповідальність бухгалтерського професійного співтовариства перед суспільством, у 1996 році Комітет з етики опублікував Кодекс етики професійних бухгалтерів, який надалі неодноразово уточнювався і переглядався. Однак і до теперішнього часу Міжнародний кодекс етики служить моделлю для національних кодексів етики.

У деяких юрисдикціях етичні вимоги Кодексу були вписані в закон і регулюються юридично. Однак є й

інші причини дотримуватися його, що не мають відношення до законодавчих вимог. Адже це в інтересах усіх професійних бухгалтерів - підтримувати репутацію цієї професії. Звичайно, завжди будуть труднощі - у вигляді тиску з боку менеджменту або у вигляді бажання легкої фінансової наживи - порушити правила. Кодекс містить в собі рекомендації, як професійним бухгалтерам діяти в таких ситуаціях.

Будучи набором глобальних стандартів, Кодекс створює усіма визнаний рівень послідовної етичної поведінки професійних бухгалтерів в усьому світі. Клієнти і роботодавці очікують, що професійні бухгалтери при виконанні своїх обов'язків будуть діяти цілісно і об'єктивно, демонструвати необхідні компетенції, належну обережність, професійну поведінку, дотримуватися принципу нерозголошення. Етичні стандарти допоможуть їм зрозуміти очікування клієнтів і роботодавців – отже, ще краще надавати послуги [2].

Норми професійної етики визначають завдання бухгалтерської професії, які допомагають у досягненні максимального рівня ефективності і, звичайно, задоволення вимог інтересів суспільства, країни.

Кодекс етики професійних бухгалтерів носить нормативний характер і вважається обов'язковим для застосування і використання у всіх країнах – членах МФБ. Він встановлює стандарти поведінки професійних бухгалтерів, містить основні принципи, яких необхідно дотримуватися для досягнення головних цілей і завдань. При здійсненні своїх професійних обов'язків бухгалтер повинен керуватися в першу чергу етичними принципами, розробленими МФБ, які дозволяють оцінити якість послуг, що надаються і підвищити ступінь довіри до них. У вступі до Кодексу етики перераховані основні якості і риси, які повинні бути притаманні професії бухгалтера та аудитора і які лежать в основі цілей бухгалтерської професії. До таких якостей і рис належить: наявність знань і інтелектуальних навичок; наявність громадського обов'язку і розуміння важливості своєї професії; дотримання на базі загального комплексу правил і цінностей корпоративного духу.

Кодекс визнає, що задачі професії бухгалтера полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, з метою досягнення найкращих результатів роботи і в цілому у дотриманні суспільних інтересів. Ці задачі вимагають дотримання чотирьох основних вимог (рис. 4).

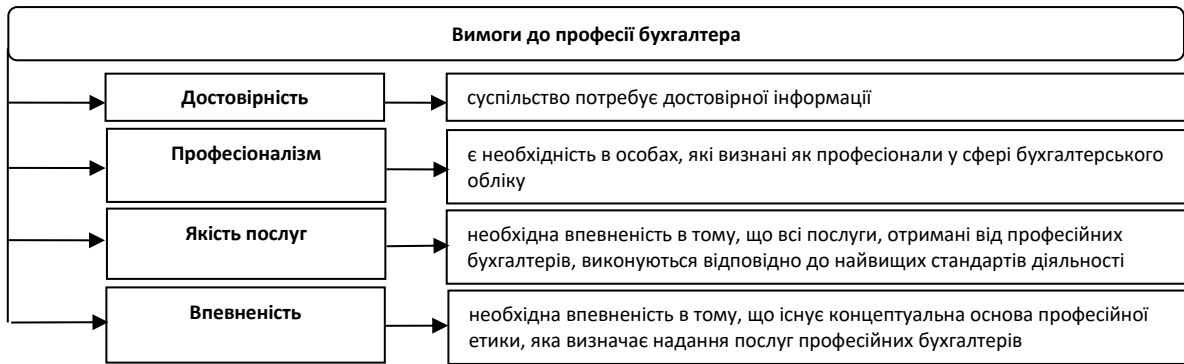


Рисунок 4 – Вимоги Кодексу етики МФБ до бухгалтерської професії

Джерело: сформовано авторами з використанням [3]

Кодекс етики складається з трьох частин:

- частина А: Загальне застосування кодексу – застосовується до всіх професійних бухгалтерів;
- частина Б: Професійні бухгалтери-практики – застосовується до публічно практикуючих професійних бухгалтерів;
- частина В: Професійні бухгалтери в бізнесі – застосовується до найманих професійних бухгалтерів [3].

Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, яку професійні бухгалтери

повинні застосовувати. Частина Б та В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях. Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загрози дотримання фундаментальних принципів. У них також описані ситуації, у яких застережні заходи не придатні до розгляду загроз, внаслідок чого слід уникати обставин або відносин, які створюють ці загрози.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватися ряду вихідних умов і фундаментальних принципів (рис. 5).

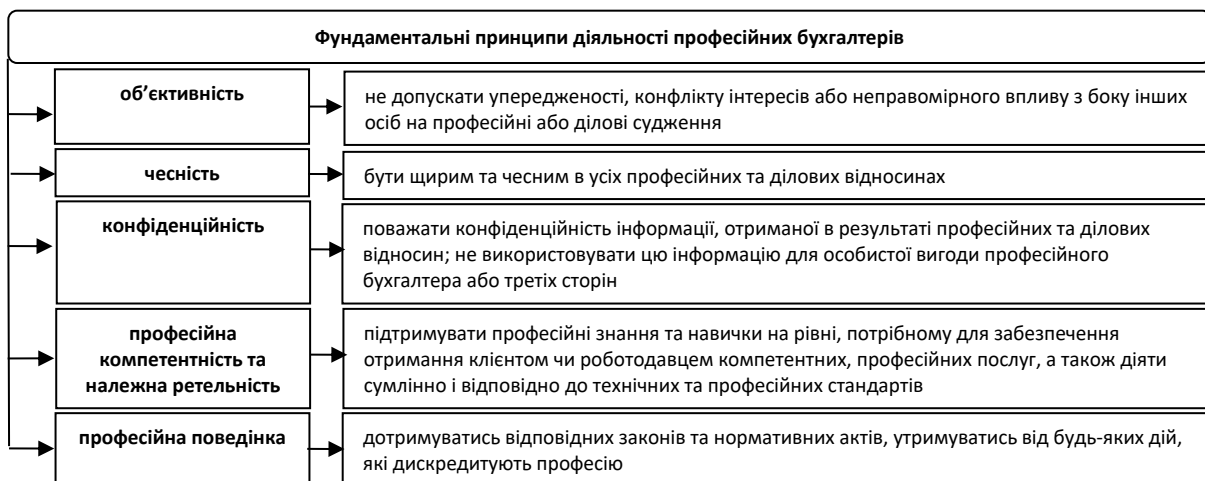


Рисунок 5 Фундаментальні принципи діяльності професійних бухгалтерів відповідно до вимог Кодексу етики МФБ

Джерело: сформовано авторами з використанням [3]

Слід зазначити, що в Україні на даному етапі етичні норми до облікових працівників в письмовій формі не закріплено законодавчо. Вони ґрунтуються на традиціях і звичаях вітчизняної практики бухгалтерського обліку. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України прийняла Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів, за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, який є обов'язковим для дотримання усіма членами Федерації. Також рішенням Аудиторської палати від

27.02.14 р № 290/7 Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ (в редакції 2012 року) прийнятий для обов'язкового застосування аудиторями України з 1 травня 2014 року.

Переклад на українську мову Кодексу етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року) було здійснено Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів (член IFAC) у 2014 році. Зазначене видання Кодексу етики професійних бухгалтерів поширювалось Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів

лише у друкованому вигляді. Відзначимо, що на даний час діє Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2016 року), переклад якого на українську мову не здійснювався, а з 15 червня 2019 року набере чинність переглянутий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA) Кодекс етики професійних бухгалтерів у редакції 2018 року [4].

Хоча в новому Кодексі основні принципи етики залишилися незмінними, об'єднуюча концептуальна основа зазнала суттєвих змін. Так, цілковито були переглянуті положення, що стосуються реакції бухгалтерів та аудиторів на загрози порушення професійних принципів та незалежності.

Крім того, оновлений Кодекс етики [5] містить більш чіткі та точні вимоги щодо оцінки та реакції на загрози, а також щодо тривалої співпраці клієнта з однією і тією ж аудиторською фірмою. У Кодексі наголошується на важливості розуміння фактів та обставин при здійсненні бухгалтером професійного судження і застосування в роботі професійного скептицизму.

За словами голови Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів Ставроса Томадакіса (Stavros Thomadakis), Кодекс (у редакції 2018 року) є новаторським інструментом, покликаним захищати інтереси суспільства. Ним стало зручніше користуватися, при цьому збережена можливість його глобального застосування. Оновлений Кодекс етики професійних бухгалтерів підкреслює важливість основних принципів для всіх професійних бухгалтерів[6].

Ми вважаємо, що для того, щоб бухгалтери знали і дотримувалися етичних норм, необхідно створити курси для підвищення етичної освіти шляхом роз'яснення відповідних етичних цінностей для потенційних членів професії. Дотримання етичного кодексу так само зможе допомогти збалансувати інтереси клієнтів, бухгалтерів і всього суспільства.

У цілому ситуація з етичними питаннями бухгалтерської професії може змінитися тільки тоді, коли буде проведена цілеспрямована робота з розвитку професії, формування бази знань для розв'язання етичних конфліктів і впроваджені інші необхідні заходи.

Статус Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України не дозволяє залучати незалежних професійних бухгалтерів і аудиторів до цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності. У той же час в ряді зарубіжних країн професійні організації

наділені таким правом. Наприклад, питання про притягнення бухгалтера до дисциплінарної відповідальності може вирішуватися професійними організаціями: Інститутом Американських присяжних бухгалтерів, Інститутами присяжних бухгалтерів в Шотландії, Англії та Уельсі, Інститутом бухгалтерів і аудиторів в Іспанії, Інститутом сертифікованих аудиторів в Німеччині, метою яких є підтримка престижу бухгалтерської професії. Ці організації мають право зобов'язати бухгалтера прослухати додаткові курси, що передбачають здачу кваліфікованого іспиту, призупинити термін дії ліцензії бухгалтера або бухгалтерської (аудиторської) фірми на певний період часу, виключити бухгалтера з організації, а також оприлюднити факт недотримання бухгалтером певних етичних норм. Поряд з дисциплінарної, до бухгалтера, аудитора або бухгалтерської фірми в переважній більшості випадків застосовуються заходи цивільно-правової відповідальності з метою компенсації матеріальної та моральної шкоди, заподіяної клієнту і інтересам професійної організації.

Висновки. Професія бухгалтера є однією з найважливіших в процесі організації фінансово-господарської діяльності, без якої не може обійтися жодне підприємство, установа, організація. Етика і професіоналізм - основа професії бухгалтера. Стійкі моральні цінності - те, що лежить в основі кваліфікації бухгалтера і те, що дає професіоналам чіткі моральні орієнтири в щоденному прийнятті ділових рішень.

Професійна етика є необхідною складовою діяльності кожного фахівця. Дотримання етичних норм у професійній діяльності - необхідна умова успіху реалізації людини в обраній професії. Бухгалтерська професія має свої етичні норми і правила.

Етичні принципи бухгалтера в міжнародній практиці регулюються професійними організаціями, тому принципи і норми, зафіксовані в кодексах етики, бухгалтери повинні дотримуватися.

Кодекс етики, розроблений Міжнародною Федерацією бухгалтерів, визначає стандарти поведінки професійних бухгалтерів і пояснює основні принципи, яких повинні дотримуватися професійні бухгалтери, щоб досягти загальних цілей.

У даний час чесність, цілісність і розвиток бухгалтерської професії повністю залежить від ефективності застосування етичного Кодексу. Дотримання бухгалтером норм професійної етики є одним з факторів довіри користувача до фінансової звітності.

Література:

1. International Federation of Accountants. URL: <http://www.ifac.org>.
2. Профессиональная этика бухгалтера и восстановление доверия. URL: <https://utka.su/mlw7K>.
3. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Рада з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів. URL: <https://utka.su/ZkxJR>.
4. Щодо застосування міжнародних стандартів аудиту : лист Аудиторської палати України від 02.11.2018 № 01-01-21/52. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/11/лист-MCA_2.pdf
5. International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Ethics Standards Board for Accountants. URL: <https://utka.su/cVXdr>.

6. IESBA опублікувала оновлений Кодекс етики професійних бухгалтерів. Палата аудиторів і бухгалтерів України. URL: <https://utka.su/rT666>.

References:

1. International Federation of Accountants. Retrieved from <http://www.ifac.org>.
2. Professional Accountant Ethics and Restoring Confidence (2013). Retrieved from <https://utka.su/mlw7K>.
3. International Ethics Standards Board for Accountants (2012). Code of Ethics for Professional Accountants. Retrieved from <https://utka.su/ZkxJR>.
4. Audit Chamber of Ukraine (2018). Concerning the application of International Standards on Auditing. Retrieved from https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/11/лист-МСА_2.pdf [in Ukrainian].
5. International Ethics Standards Board for Accountants (2018), International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). Retrieved from <https://utka.su/cVXdr>.
6. The Chamber of Auditors and Accountants of Ukraine (2018). IESBA has released a rewritten Code of Ethics for Professional Accountants. Retrieved from <https://utka.su/rT666>.



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License