



МИРОШНИЧЕНКО Т.Д.
ст. гр. ОАБ-41

НОРМИ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ: ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

Негативний імідж України як потенційної країни реципієнта іноземних інвестицій пов'язаний, окрім проблем корупційної складової розвитку національної економіки, також із непрозорістю фінансової звітності вітчизняних компаній. Зокрема, останні демонструють формальне ставлення до забезпечення достовірності та повноти розкриття фінансової та іншої суттєвої інформації, переважно через те, що мало розуміють користь такого розкриття для компанії, з точки зору задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів.

Проте, така ситуація ускладнюється і тим, що особи, діяльність яких покликана сприяти адекватному розкриттю підприємствами інформації та знизити рівень невпевненості її користувачів, за умов жорсткої конкуренції у сфері аудиту прагнуть максимізувати і власні економічні та інші вигоди, ставлячи цим під загрозу фундаментальні принципи професійної етики аудитора.

У зв'язку з тим, що аудит є тим видом професійної діяльності, що забезпечує фінансово-економічну стабільність та створює підґрунтя для ухвалення управлінських рішень у непередбачуваному економічному середовищі, вважаємо, що розв'язання проблем недотримання принципів професійної етики аудитором набуває вирішального соціально-економічного значення для розвитку економіко-інвестиційного потенціалу нашої держави.

Кодексом етики професійних бухгалтерів [1] (далі - Кодекс етики) визначено п'ять фундаментальних принципів професійної етики, зокрема: 1) чесність; 2) об'єктивність; 3) професійна компетентність та належна ретельність; 4) конфіденційність; 5) професійна поведінка [3, п. 100.5].

Розглянемо детальніше такі принципи. Так, принцип чесності, згідно з п. 110.1 Кодексу етики, «означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних і ділових стосунках, чесне ведення справ та правдивість» [3, п. 110.1].

На жаль, як показує практика, принцип чесності може бути порушений у таких питаннях взаємодії аудитора з клієнтом: 1) формування неправдивої або неповної інформації з суттєвих питань аудиту, що має бути повідомлена управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями (згідно з МСА 260 та МСА 265); 2) формування неправдивої або необґрунтованої думки аудитора про фінансову звітність клієнта (порушення вимог МСА 700 та МСА 705 в частині ігнорування підстав модифікації аудиторської думки або неврахування критеріїв при визначенні виду модифікації); встановлення економічно необґрунтованої ціни на послуги аудиту, виходячи з мотивів



переслідування власної економічної вигоди, або встановлення ціни, виходячи з розцінок роботи аудиторів (при фактичній роботі помічників аудитора).

Наступний принцип - принцип об'єктивності [1, п. 120.1] - полягає у тому, що аудитор не має йти на компроміс у своєму професійному судженні, на практиці пов'язаний з комплексом загроз незалежності. Зокрема, він пов'язаний із загрозами власного інтересу (страх втрати вигідного клієнта зумовлює ризик висловлення необ'єктивної думки), загрозами власної оцінки (неможливість об'єктивної оцінки інформації, у підготовці якої брав участь аудитор), загрози тиску (страх перед погрозами або тиском, які чинили клієнт або треті сторони породжують схильність до висловлення думки, зорієнтованої на вимоги таких суб'єктів).

Разом з тим, недотримання принципу об'єктивності може відбуватися при ігноруванні загроз на момент їх виникнення, зокрема, при формулюванні думки аудитором (розкриття лише окремих -лише позитивних або лише негативних - сторін діяльності, недотримання нейтральності формулювань в аудиторському звіті). Це є наслідком існуючого конфлікту інтересів на момент прийняття клієнта або при ухваленні рішення про співпрацю з ним або, навпаки, існування загрози сімейних та дружніх стосунків.

Згідно з п. 130.1 Кодексу етики, принцип професійної компетентності та належної ретельності означає зобов'язання «а) підтримувати професійні знання та вміння на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; б) надавати професійні послуги, діяти ретельно, відповідно до застосованих технічних та професійних стандартів» [1, п. 130.1]. При цьому, як показує практика аудиторської діяльності, реалізація цього принципу відбувається на всіх етапах аудиторської перевірки:

- при прийнятті завдання з аудиту оцінюється компетентність персоналу для його виконання, а при призначенні групи із завдання керівник має оцінити потенційних членів групи із завдання на предмет відповідності їх професійної компетентності умовам завдання та специфіці діяльності клієнта;
- при плануванні керівнику аудиторської групи варто оптимально розподілити членів групи із завдання за окремими ділянками перевірки, відповідно до рівня їх професійної компетентності;
- при виконанні завдання професійна компетентність та належна ретельність забезпечується шляхом документування всіх процедур аудиту, внесенням змін до документів планування у зв'язку з ідентифікацією додаткових ризиків викривлення, виконанням альтернативних процедур, а також шляхом нагляду та огляду якості виконання завдання з аудиту.

Принцип конфіденційності, відповідно до п. 140.1 Кодексу етики, означає зобов'язання аудитора утримуватися від розкриття інформації, отриманої під час виконання завдання, та / або її використання для власної вигоди або в інтересах сторін [1, п. 140.1]. Дотримання даного принципу забезпечується



шляхом запровадження суворої системи інформаційної безпеки аудиторської фірми, що враховує цілий ряд елементів, зокрема, безпеку інформаційної системи, безпеку документації фірми та клієнтів, обмеження доступу до окремих підрозділів фірми сторонніх осіб тощо.

Останній принцип професійної етики, що зветься професійною поведінкою, полягає у тому, що під час своєї діяльності аудитор має поводитися таким чином, щоб не дискредитувати власну професію чи колег по фаху, а також не поширювати інформацію про власні корисні знайомства з клієнтом або з представниками владних структур, висвітлювати про аудиторську фірму виключно правдиву інформацію, що може бути перевірена та використана потенційними клієнтами для ухвалення рішення про можливу співпрацю на основі врахування досвіду аудиторів у даній галузі, професійної компетентності тощо.

Зауважимо, що дотримання даних принципів має бути регламентоване та організоване на різних рівнях забезпечення контролю якості аудиторських послуг. Зокрема, за результатами власних досліджень можемо виокремити чотири рівні: міжнародний, національний, локальний, особистісний (табл. 1.4).

Дотримання фундаментальних принципів професійної етики можна забезпечити шляхом організації на аудиторській фірмі належної системи контролю якості аудиторських послуг, зокрема, шляхом розробки внутрішньої фірмової Політики та процедури контролю якості.

Таблиця 1.1

Рівні забезпечення контролю якості аудиторських послуг

Рівень	Система регламентів	Внесок документів у організацію системи контролю якості в частині дотримання етичних принципів
Міжнародний	Кодекс етики професійних бухгалтерів [1], Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4], МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [3]	Встановлюється система фундаментальних етичних принципів та загроз незалежності, а також відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг. Також регламентуються процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності



Продовження таблиці

<p>Національний</p>	<p>Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [2], Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [5]</p>	<p>Конкретизовано вимоги міжнародних стандартів контролю якості в контексті реалізації концептуальних підходів Аудиторської палати України щодо розуміння належного середовища якісного надання аудиторських послуг</p>
<p>Локальний</p>	<p>Внутрішні документи (регламенти, положення, стандарти), що встановлюють: 1) політику та процедури забезпечення незалежності аудиторів аудиторської фірми; 2) вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців; 3) заходи відповідальності до працівників за невиконання (невідповідне виконання) покладених на них обов'язків; 4) сфери, в яких потрібне консультування персоналу; 5) прийняття нового завдання та / або продовження співпраці з існуючим клієнтом; 6) узгодження умов завдання; 7) планування завдання; 8) документування процесу використання роботи експерта аудитора; 9) процедури нагляду над виконанням завдання; 10) вимоги щодо огляду контролю якості завдання; 11) вимоги щодо моніторингу відповідності контролю якості</p>	<p>Передбачають систему конкретних організаційних заходів на всіх етапах виконання завдання з аудиту, що дозволяє: 1) створити систему фіксації загроз недотримання принципів професійної етики, зокрема, створення системи захисту даних; 2) формалізувати дії аудитора для уникнення порушення принципу професійної компетентності та належної ретельності при: - прийнятті нового клієнта або продовження співпраці з існуючими; - плануванні завдання з аудиту; - виконанні процедур, які передбачені міжнародними стандартами аудиту; - визначенні потреби та можливості використання роботи внутрішнього аудитора, експерта аудитора, отримання консультування; - формулюванні думки про фінансову звітність клієнта на основі отриманих аудиторських доказів та суттєвості і всеосяжності ідентифікованих викривлень</p>



Продовження таблиці

Особистісний	Неформальні внутрішні мотиваційні важелі, що полягають у превалюванні необхідності та значення дотримання принципів професійної етики над власними інтересами та потребами	Система контролю реалізується на рівні власних морально-етичних обмежень, ціннісних орієнтацій, критичної самооцінки та важелів при ухваленні рішення щодо професійної діяльності в цілому та виконання окремих завдань, зокрема
--------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Дотримання фундаментальних принципів професійної етики можна забезпечити шляхом організації на аудиторській фірмі належної системи контролю якості аудиторських послуг, зокрема, шляхом розробки внутрішньої фірмової Політики та процедур контролю якості. У зв'язку з цим, запропоновано структуру відповідного внутрішнього документу та його змістовне наповнення за визначеними розділами. Його застосування дозволить створити базис формування процедурних регламентів роботи з клієнтом аудиторської фірми та конкретизації положень інших внутрішніх стандартів та положень з питань дій аудитора при виконанні завдання з аудиту.

Література:

1. Бондар В.П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України // ВІСНИК ЖДТУ. 2017. № 1 (79)
2. Бондар В.П. Професійна етика в діяльності аудиторів: проблеми, загрози та перспективи дотримання в Україні // Аудитор України. 2017. № 1-2 (254-255). С. 30-35.
3. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів. Редакція 2012 р. - К., 2014. - 172 с.
4. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – Випуск 23. – С. 343-350
5. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181
6. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153., 2017