

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.052:174

Професійна етика бухгалтера в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні

Балазюк О.Ю.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку й аудиту
Вінницького навчально-наукового інституту економіки

У статті розглянуто питання, пов'язані зі впровадженням і дотриманням норм професійної етики бухгалтерів та аудиторів в Україні у контексті реформування бухгалтерського обліку відповідно до норм Міжнародних стандартів фінансової звітності та світового досвіду.

Ключові слова: професійна етика, професійне судження, Міжнародна федерація бухгалтерів, Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Balaziuk O.YU. PROFESSIONAL ETHICS OF ACCOUNTANTS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING REFORM IN UKRAINE

В статье рассмотрены вопросы, связанные с внедрением и соблюдением норм профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов в Украине в контексте реформирования бухгалтерского учета в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности и мирового опыта.

Ключевые слова: профессиональная этика, профессиональное суждение, Международная федерация бухгалтеров, Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.

Balaziuk O.U. ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL ETHICS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING REFORM IN UKRAINE

The article deals with issues related to the implementation and compliance with the standards of accountant's professional ethics in Ukraine in the context of accounting reform in accordance with the standards of International Financial Reporting Standards and world experience.

Keywords: professional ethics, professional judgment, International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сучасні умови господарювання ставлять принципово нові вимоги до інформації та її місця і ролі у процесі управління. Оскільки центральне місце в управлінській інформаційній системі займає підсистема обліку, а вона є найбільш традиційною і не настільки динамічною, то зміни в ній мають бути радикальними.

Наближення стандартів обліку в Україні до міжнародних вносить у систему обліку багато нових понять. Окрім того, можливість застосування міжнародних стандартів вимагає врахування національної специфіки й особливостей галузевого середовища. Тому процес прийняття кодексу професійної етики бухгалтера та аудитора вимагає не простого формального підходу, а значної роботи з адаптації вітчизняної нормативно-правової бази з питань ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Сьогодні в українському підприємницькому середовищі є необхідність у сучасній чіткій і достовірній системі бухгалтерського обліку й аудиту. Підприємцям необхідно володіти інформацією під час розподілу ресурсів і планування роботи підприємства у стратегічному аспекті. У сучасному бізнес-середовищі є гостра потреба у чіткій системі доказів того, що компаніям можна видавати кредити, а також у підтвердженні для потенційних клієнтів, що фінансово-майновий стан відповідає необхідним умовам. Високоякісні аудиторські перевірки також важливі для державних підприємств, особливо для тих із них, які можуть бути приватизовані.

Прозора і надійна система облікової інформації – ключ до розкриття ринкового потенціалу багатьох українських підприємств. Вона сприяє створенню здорового ділового середовища, що стимулює розвиток інновацій і дає можливість конкурувати на світових ринках.

Забезпечення надійності фінансової звітності вимагає міцної регуляторної бази, що базується на міжнародних стандартах і ввібрала у себе світовий досвід. Без такої регуляторної бази потенціал українського бізнесу не зможе реалізуватися повною мірою, що безпосередньо пов'язано з розвитком економіки і суспільства загалом. Крім того, страждатиме репутація аудиторів і бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням різних аспектів професійної етики бухгалтера та аудитора займалися такі вчені, як М. Бондар, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.Ф. Палій, О.Ю. Редько, Л.В. Чижевська та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Але питання нормативної регламентації та контролю дотримання норм і положень професійної етики бухгалтера та аудитора, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів, потребують поглибленого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження стану дотримання та регламентації норм професійної етики бухгалтерів та аудиторів в Україні, визначення світових тенденцій і досвіду з досліджуваних питань, пошук шляхів покращення ситуації в Україні у контексті реформування бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Професійна етика – набір правил, що визначає поведінку фахівця під час виконання службових обов'язків, а також дотримання ним норм, які відповідають чинним законам та іншим нормативно-правовим актам, професійним знанням, відносинам із колегами та замовниками, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійних обов'язків. Правила професійної етики встановлюються для врегулювання професійних відносин у площині моральної свідомості. Відсутність етичної поведінки у спілкуванні між зацікавленими сторонами, недотримання або ігнорування етичних правил приводить до виникнення неправомірних ситуацій, а в реаліях нашої країни є благодатним середовищем для розвитку корупції.

Роль фахівця з обліку у цій ситуації значна. Зокрема, за даними Держаудитслужби України за 2017 рік [3] за результатами проведених контрольних заходів на 335 підприємствах всіх форм власності виявлено фінансові порушення, що привели до втрат на суму майже 483,8 млн. гривень.

Таким чином, внаслідок неправомірних дій окремих керівників та за сприяння бухгалтерської служби за рахунок безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо втрачено можливість отримати належні доходи на суму понад 270,7 млн грн., що становить 56,0% від загальної суми порушень. Питома вага зазначених порушень наведена на рис. 1.

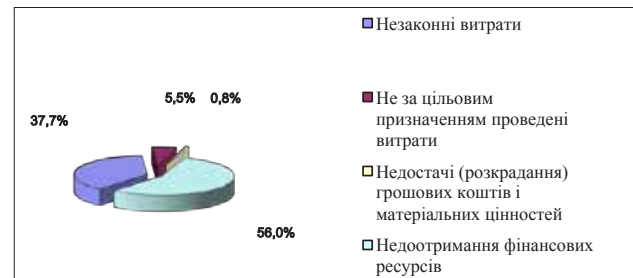


Рис. 1. Структура порушень, що привели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами держаудитслужби в січні-лютому 2017 року [3]

Характерною рисою будь-якої професії є прийняття відповідальності перед громадськістю за наслідки своєї професійної діяльності. І однією з гарантій такого дотримання є прийняття норм професійної етики.

Міжнародна федерація бухгалтерів (далі – МФБ) запропонувала Кодекс етики професійних бухгалтерів як основу етичних вимог до професійних бухгалтерів у кожній країні. Кодекс етики професійних бухгалтерів, переглянутий Міжнародною федерацією бухгалтерів у 2009 році, набрав чинності для членів МФБ з 1 червня 2011 року.

Кодексом етики професійних бухгалтерів передбачено, що професійний бухгалтер чи аудитор має дотримуватися низки фундаментальних принципів (рис. 2).

Документ складається із трьох частин і передмови. Частина А – загальне застосування кодексу Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, що входить до складу МФБ. Тут визначаються основоположні принципи професійної етики бухгалтерів і надається концептуальна основа, дотримання якої є обов'язковим для всіх представників професії. Частина Б присвячена професійним бухгалтерам-практикам (бухгалтери та аудитори, які працюють у компаніях, що надають спеціалізовані послуги). Остання (частина В) надає інформацію для професійних бухгалтерів – практиків у бізнесі (бухгалтери, котрі працюють на підприємствах, в установах, організаціях). Фактично друга та третя частини

пояснюють, як застосовувати концептуальну основу у практичних конкретних ситуаціях.

Така структура Кодексу характерна для багатьох країн, професійні організації яких є членами МФБ, однак є низка країн, які будують свої етичні вимоги, враховуючи менталітет та національні особливості. Україна належить до першої групи, тобто Кодекс етики МФБ прийнятий Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів просто у перекладі. Однак, на наш погляд, така ситуація не зовсім відповідає вимогам часу, оскільки у нашої економічної системи є свої характерні особливості, які потребують уточнень.

Сьогодні сфери діяльності та відповідальності сучасних бухгалтерів розширюються, перелік посад, які займають фахівці з обліку, постійно поповнюється, серед них – фінансові менеджери, бухгалтери з консолідації звітності, бухгалтери зі звітності за МСФЗ, бухгалтери із цінних паперів, фахівці з управлінського обліку, внутрішні аудитори.

Безперервність відображення господарських операцій та досягнення достовірної оцінки активів, зобов'язань і капіталу на підприємстві відбувається в межах функціонування сформованої інформаційної системи. Обов'язковою умовою ведення обліку, який становитиме ефективну інформаційну базу для системи управління, є проектування такої

ІС, що забезпечувала б усі рівні управління і надавала інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень в усіх необхідних розрізах.

У зв'язку з цим вважаємо, що сьогодні потрібне розширення змісту системи бухгалтерського обліку через інтеграцію видів обліку в єдиному інформаційному середовищі. Відмінності у змісті та структурі інформації, яка використовується різними користувачами, можуть приводити до створення нових підсистем, що означатиме розвиток системи загалом.

Аналіз практики застосування інтегрованої системи обліку на українських підприємствах свідчить про вирішення таких проблем, як:

- відміна жорсткої централізації інформації та прийняття рішень;

- використання сучасного програмного забезпечення, що підвищує ефективність роботи не лише обліковців, а й менеджменту загалом [1, с. 30].

У результаті інтеграції система обліку буде забезпечувати ефективний процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання інформації для зовнішніх користувачів, зокрема акціонерів, кредиторів, регулюючих і податкових органів, а також використання керівництвом для ефективного планування, оцінки та управління в організації й оптимального витрачання ресурсів.



Рис. 2. Фундаментальні принципи професійної етики бухгалтерів

Серед вимог, які зазначаються сьогодні у вимогах до претендентів на посаду головного бухгалтерів, – повна вища освіта, досвід роботи від 5 років, знання МСФЗ, сертифікація ACCA, AICPA, CIPA та CAP, англійська мова (для міжнародних компаній), володіння сучасними програмними продуктами (SAP, «1С: Підприємство», і т.п.). А кваліфікаційні вимоги до посади головного бухгалтера, що затверджені на офіційному рівні, містять лише знання вимог вітчизняного законодавства, економіки та організації виробництва. Цей факт зумовлює і необхідність перегляду вимог до облікових посад, а також прав та обов'язків фахівців, які їх займають. Тобто перегляду також потребують кваліфікаційні вимоги до посад облікових працівників, які були затверджені багато років тому і не відповідають сучасним вимогам.

Як стверджує Саймон Нотт, член Групи підтримки України при Європейській комісії, «оскільки українські компанії прагнуть конкурувати на світових ринках, їм вкрай необхідні визнані на міжнародному рівні системи обліку, що забезпечують прозорість і зрозумілість, а також сприяють розвитку міжнародної торгівлі

і відкриттю доступу до ринків. Україна повинна прийняти найкращі міжнародні практики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту так само, як вона реалізує реформи в багатьох інших областях, борючись із корупцією і прагнучи забезпечити економічне і соціальне відродження країни» [6].

Одним із шляхів у цьому напрямі, на нашу думку, є прийняття норм професійної етики бухгалтера та аудитора на національному рівні. Низка авторів зазначає, що це можливо за рахунок запровадження системи національної сертифікації бухгалтерів. М. Бондар, М. Шигун зазначають, що в основу національної програми професійної сертифікації бухгалтерів покладено три рівні, які враховують особливості етапів підготовки фахівців як на освітньому, так і на професійних рівнях:

– базовий рівень – базується на засвоєнні професійних дисциплін фахової підготовки освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»;

– професійний (загальний) – в основу його покладено професійну підготовку, що визнається на рівні об'єднання професійних організацій;

Таблиця 1

Концепція сертифікації бухгалтерів України

Рівень сертифікації	Дисципліни, отримання сертифікату за якими є обов'язковим	Приймання кваліфікаційних іспитів
Сертифікований бухгалтер України <i>Базовий рівень</i>	1. Бухгалтерський облік (загальна теорія) 2. Фінансовий облік 3. Управлінський облік 4. Облік і звітність в оподаткуванні 5. Аудит та супутні послуги 6. Фінансовий менеджмент 7. Інформаційні системи бухгалтерського обліку 8. Аналіз господарської діяльності <i>Професійні дисципліни базового рівня:</i> 1. Корпоративне та господарське право 2. Фінансова звітність підприємств за МСФЗ	На базі вищих фахових навчальних закладів зі включенням всіх учасників сертифікаційного процесу до екзаменаційних комісій.
Професійний бухгалтер України <i>Професійний (загальний) рівень</i>	1. Консолідована звітність за МСФЗ 2. Податковий облік у корпораціях 3. Методика аудиту фінансової та консолідованої звітності 4. Фінансовий аналіз 5. Управлінські інформаційні системи 6. Стратегічний управлінський облік 7. Корпоративне управління 8. Кодекс етики професійних бухгалтерів	Національне об'єднання професійних громадських організацій у сфері бухгалтерського обліку та аудиту
Сертифікат аудитора <i>Професійний (спеціальний) рівень</i>	Ситуаційні завдання з аудиту та відповідні завдання, що додатково визнаються державними регуляторами, щодо аудиторських перевірок.	Аудиторська палата України та відповідні державні регулятори, що визначають вимоги до аудиторів і беруть участь у їх підготовці

Джерело: створено автором за даними [2]

– професійний (спеціальний) – найвищий рівень сертифікації (аудитор) з визначенням відповідної спеціалізації, визначається Аудиторською палатою України та державними регуляторами [2].

Такий підхід авторів є досить обґрунтованим і має значну перевагу в тому сенсі, що має достатній рівень адаптації до сучасних українських реалій. Крім того, вартість проходження підвищення кваліфікації, складання іспитів та отримання сертифікату (ACCA, ACCA (DipIFR), CAP, CIPA, IFA, IFA (DipIFR), CIMA, CMA, IFA) є досить високою, а в цій системі сертифікації передбачається поєднання всіх етапів здобуття вищої та професійної освіти. Зокрема, з сертифікаційних дисциплін базового рівня навчання здійснюється у вищих навчальних закладах на безоплатній основі, відшкодовуються лише витрати за виготовлення сертифікату та проведення іспиту спеціальною екзаменаційною комісією.

Висновки з цього дослідження. Отже, розширення сфер діяльності та відповідальності фахівців з обліку та аудиту передбачає необхідність внесення змін до нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, що сприятиме повній імплементації норм міжнародних стандартів обліку в реалії українського життя. Одним із етапів таких змін є впровадження національної системи сертифікації бухгалтерів і аудиторів, гармонізованої із системою вищої освіти відповідно до вимог чинного законодавства та Міжнародних стандартів освіти Міжнародної федерації бухгалтерів.

Сучасний бухгалтер – це фахівець, який протягом усієї професійної діяльності формує свою репутацію, тому дотримання норм професійної етики – це обов'язок не тільки членів Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, а й будь-кого, хто займає відповідну облікову посаду.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Балазюк О.Ю. Обліково-аналітична інформація в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Балазюк О.Ю.; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2013. – 229 с.
2. Бондар М., Шигун М. Концепція сертифікації бухгалтерів в Україні / М. Бондар, М. Шигун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 3–7.
3. Інформація за результатами діяльності Держаудитслужби, міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях у лютому 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136834>.
4. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>
5. Редько О.Ю. Кодекс професійної етики аудитора. Професійна незалежність аудитора (Науково-практичний коментар) // О.Ю. Редько, О.Б. Рижаківа, К.О. Редько. – К, 2010.
6. С. Нотт Чому Україні потрібна реформа аудиту та бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nv.ua/ukr/opinion/nott/chomu-ukrajini-potribna-reforma-auditu-ta-buhobliku-137508.html>.