

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ ТА
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Економічний факультет

Кафедра обліку та оподаткування

“ЗАТВЕРДЖУЮ”

Декан економічного факультету

_____ А.Д.Діброва

„___” _____ 2017 р.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КОМПЛЕКС З ДИСЦИПЛІНИ

“ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА І АУДИТОРА”

для слухачів магістратури спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

КИЇВ – 2017

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Кафедра _____ обліку та оподаткування _____

“ЗАТВЕРДЖУЮ”

Декан економічного факультету
_____ А.Д.Діброва
„___” _____ 2017 р.

РОЗГЛЯНУТО І СХВАЛЕНО
на засіданні кафедри _____ обліку та оподаткування _____

Протокол № 16 від “06” червня 2017р.
Завідувач кафедри
_____ Калюга Є.В.

РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

для слухачів магістратури спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

___ **ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА І АУДИТОРА** _____

(назва навчальної дисципліни)

спеціальність _____ **071 «Облік і оподаткування»** _____

(шифр і назва спеціальності)

факультет _____ **Економічний** _____

(назва факультету)

Розробник: ___ к.е.н., доцент Дерев’янка С.І. ___

(посада, науковий ступінь, вчене звання)

Київ – 2017 р.

1. Опис навчальної дисципліни

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА І АУДИТОРА

(назва)

Галузь знань, напрям підготовки, спеціальність, освітньо-кваліфікаційний рівень		
Освітньо-кваліфікаційний рівень	_____ магістр _____ (бакалавр, спеціаліст, магістр)	
Напрямок підготовки	_____ (шифр і назва)	
Спеціальність	__ 071 «Облік і оподаткування» _____ (шифр і назва)	
Спеціалізація	_____	
Характеристика навчальної дисципліни		
Вид	Нормативна (вибіркова)	
Загальна кількість годин	__ 30 __	
Кількість кредитів ECTS	__ 1 __	
Кількість змістових модулів	__ 2 __	
Курсовий проект (робота) <small>(якщо є в робочому навчальному плані)</small>	_____ - _____ (назва)	
Форма контролю	Екзамен, залік , диференційований залік	
Показники навчальної дисципліни для денної та заочної форм навчання		
	денна форма навчання	заочна форма навчання
Рік підготовки	__ 1 __	_____
Семестр	__ 2 __	_____
Лекційні заняття	__ 15 __ год.	_____ год.
Практичні, семінарські заняття	__ 15 __ год.	_____ год.
Лабораторні заняття	_____ год.	_____ год.
Самостійна робота	_____ год.	_____ год.
Індивідуальні завдання	_____ год.	_____ год.
Кількість тижневих аудиторних годин для денної форми навчання:	__ 2 __ год.	

2. Мета та завдання навчальної дисципліни

Робоча навчальна програма дисципліни «Професійна етика бухгалтера і аудитора» є складовою частиною нормативно-методичного забезпечення навчального процесу для підготовки магістрів спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Зміст програми передбачає лекції та практичні заняття.

Форма семестрового контролю - залік.

У курсі «Професійна етика бухгалтера і аудитора» викладено особливості професійної етики бухгалтерів, аудиторів, ревізорів та податківців. Розглянуто загрози порушення принципів професійної етики та застережні заходи по їх

усуненню або зменшенню до прийняттого рівня. Для кращого засвоєння матеріалу, теоретичний курс супроводжується практичними завданнями, які подано у вигляді ситуаційних завдань, ділових ігор.

Під час вивчення цієї дисципліни студенти вчать застосовувати на практиці теоретичні знання з професійної етики бухгалтера, аудитора, працівника контрольно-ревізійної служби та податкової.

Характерною рисою професії бухгалтера і аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю. Інвестори, кредитори та інші представники ділової спільноти використовують для прийняття рішень дані обліку і звітності, спираючись на компетентність їх виконавців. Майбутні фахівці повинні бути ознайомлені з міжнародними правилами етики та їх роллю у підтримці престижності професії, можливими загрозами, а найголовніше шляхами мінімізації професійних ризиків. Дисципліну «Професійна етика бухгалтера і аудитора» доцільно включати до складу «вибіркових».

Мета: оволодіння студентами теоретичними знаннями та набуття практичних навичок використання міжнародних норм та принципів поведінки професійних бухгалтерів, визнання відповідальності перед громадськістю.

Завдання: вивчення фундаментальних принципів етики професійного бухгалтера і аудитора, правил їх застосування згідно Кодексу професійної етики;

- ознайомлення з напрямками підвищення кваліфікації бухгалтерів;

- дати розуміння про перелік посад, які можуть займати випускники за спеціальністю «Облік і оподаткування», їх завдання, функціональні обов'язки, професійні знання та кваліфікаційні вимоги до таких працівників;

- розкрити та пояснити місце і основні функції бухгалтера і аудитора в суспільстві;

- роз'яснити та аргументувати основні вимоги до сучасних професійних бухгалтерів і аудиторів;

- сформулювати уявлення щодо прав, організації праці і відповідальності сучасних професійних бухгалтерів;

- розкрити та пояснити основні вимоги до професійної етики бухгалтерів і аудиторів.

Студент повинен знати:

- основні принципи професійної етики;

- порядок застосування принципів;

- відповідальність за порушення принципів професійної етики.

Студент повинен уміти:

- використовувати норми кодексу етики професійних бухгалтерів в діяльності;

- визначати можливі загрози незалежності;

- вибрати шляхи їх зменшення;

- визначати, користуватись та зберігати конфіденційну інформацію;

- подавати рекламну інформацію для публікації.

Студент повинен мати навички:

- розуміти відповідальність професії перед суспільством;

- визначати ризики впливу на професійне судження;

служби													
Тема 6. Етика для працівників державної податкової служби України	11-12	6	3	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом за змістовим модулем 2	-	18	9	9	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього годин	-	30	15	15	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Курсовий проект (робота) з _____ (якщо є в робочому навчальному плані)													

4. Теми семінарських занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1		
...		

5. Теми практичних занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1	Тема 1. Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві	2
2	Тема 2. Етика для всіх професійних бухгалтерів	2
3	Тема 3. Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)	2
4	Тема 4. Етика для штатних професійних бухгалтерів	4
5	Тема 5. Етика для працівників державної контрольно-ревізійної служби	2
6	Тема 6. Етика для працівників державної податкової служби України	3

6. Теми лабораторних занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1		
...		

7. Контрольні питання, комплекти тестів для визначення рівня засвоєння знань студентами

1. Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві
2. Поняття загальної та професійної етики
3. Особливості етики різних професій
4. Регулювання діяльності бухгалтерів і аудиторів
5. Етика для всіх професійних бухгалтерів

6. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення
7. Загальна характеристика фундаментальних принципів
8. Професійна компетентність: критерії оцінки
9. Конфіденційна інформація і способи її ідентифікації
10. Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу
11. Принципи чесності і об'єктивності
12. Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)
13. Професійна етика аудитора
14. Вимоги до етики аудиторів
15. Незалежність в аудиторській діяльності
16. Відповідальність аудитора за якість перевірки фінансової звітності
17. Етика для штатних професійних бухгалтерів
18. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів
19. Незалежність у внутрішньому аудиті
20. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці
21. Професійне судження бухгалтера
22. Етика для працівників державної контрольно-ревізійної служби
23. Сутність, мета та завдання кодексу етики працівника ДКРС
24. Морально-етичні принципи професійної діяльності
25. Протидія одержанню винагороди (подарунків)
26. Внутрішній контроль за дотриманням норм кодексу етики
27. Етика для працівників державної податкової служби України
28. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби
29. Етика державних службовців. світова практика
30. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби
31. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника
32. Протидія корупції в органах державної податкової служби України
33. Кримінальна, адміністративна і дисциплінарна відповідальність аудиторів.
34. Зарубіжний досвід відповідальності бухгалтерів і аудиторів.
35. Принципи чесності і об'єктивності.
36. Принцип професійної компетентності.
37. Принцип конфіденційності і професійної поведінки.
38. Дотримання технічних стандартів професії.
39. Особливості застосування принципів етики в Україні і світі.
40. Складові незалежності професійного бухгалтера, аудитора
41. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту.
42. Незалежність згідно Кодексу професійної етики.
43. Незалежність внутрішніх і зовнішніх аудиторів і відповідальність за її порушення.
44. Ризики діяльності та загрози незалежності професійного бухгалтера, аудитора та заходи безпеки
45. Конфіденційність як фундаментальний принцип професійної етики.

46. Загрози розповсюдження інформації, що охороняється.
47. Робота з конфіденційною інформацією.
48. Об'єктивність і компетентність при формуванні професійного судження
49. Етичні конфлікти та оприлюднення рекламної інформації
50. Види діяльності заборонені для професійних бухгалтерів.
51. Реклама та пропонування послуг.
52. Відмінності у етичних принципах зовнішніх і внутрішніх аудиторів.

8. Методи навчання

За джерелами знань використовуються такі методи навчання: словесні – розповідь, пояснення, лекція, інструктаж; наочні – демонстрація, ілюстрація; практичні – лабораторна робота, практична робота, вправи.

За характером логіки пізнання використовуються такі методи: аналітичний, синтетичний, аналітико-синтетичний, індуктивний, дедуктивний.

За рівнем самостійної розумової діяльності використовуються методи: проблемний, частково-пошуковий, дослідницький.

9. Форми контролю

При вивченні студентами денної форми навчання дисципліни «Професійна етика бухгалтера і аудитора» передбачається три види контролю: поточний, модульний та підсумковий.

Поточний контроль проводиться у такому вигляді:

тестування (т). Така форма контролю дозволяє перевірити ступінь підготовки студентів до кожного заняття і його необхідно проводити регулярно;

аналіз ситуацій (ас). Така форма контролю дозволяє перевірити вміння студентів застосувати отримані знання на практиці, вміння самостійно приймати обґрунтовані управлінські рішення;

опитування (о). Проводиться з метою виявлення вміння студентів відповідати на поставлені запитання, виявлення рівня засвоєння викладеного матеріалу та ін.; необхідно проводити регулярно на вибірковій основі;

Модульний контроль здійснюється під час виконання контрольної роботи, яка проводиться у формі тестів.

Мета контрольної роботи – перевірити рівень знань студентів набутих в процесі вивчення теоретичного курсу з дисципліни «Професійна етика бухгалтера і аудитора».

Підсумковий контроль у вигляді заліку проводиться на умові проходження студентами всіх етапів поточного контролю. Завдання на залік включають теоретичні питання, практичні ситуації. Контрольні заходи включають поточний та підсумковий контроль знань студента. Поточний контроль здійснюється під час проведення практичних та в процесі здійснення самостійної роботи за такими напрямками: експрес-опитування, тести, розрахункові завдання, задачі. Усний контроль - у вигляді індивідуального та фронтального опитування, письмовий

контроль - у вигляді модульних контрольних робіт, самостійних письмових робіт, диктантів, поточного тестування.

Важливе значення має аналіз знань і навичок студентів, що здійснюється після поточного, рубіжного та підсумкового контролю. Співвідношення показників цих видів контролю дає змогу скоригувати методи і форми навчальної роботи, вжити відповідних заходів щодо оптимізації навчального процесу.

Поточний контроль знань проводиться щомісяця шляхом тестування за вивченими темами курсу, підсумковий — наприкінці першого семестру за умови позитивних оцінок поточного контролю — шляхом проведення заліку.

Результати, отримані під час тестування, підлягають кількісному підрахунку, на основі якого виставляється оцінка успішності студентів в оволодінні англomовною мовленнєвою діяльністю. Для цього кожне тестове завдання спочатку оцінюється в балах. Бали можуть нараховуватись за кількість правильних відповідей шляхом порівняння відповідей тестового з ключем (при вибіркових або конструйованих напівдрукованих відповідях) або відповідно до певних характеристик якості мовлення за критеріальною шкалою (при конструйованих продукуваних відповідях). Такими критеріями можуть бути, наприклад, лексична і граматична правильність усного або писемного висловлювання, відповідність ситуації спілкування, різноманітність застосованих мовних засобів, швидкість мовлення та ін. За наявності кожної з подібних характеристик мовлення тестований отримує певну кількість балів. Кількість і види характеристик, які оцінюються, можуть варіюватись, оскільки зумовлюються цілями тестування, етапом навчання тощо. Отримане число балів співвідноситься зі шкалою оцінок: наприклад, 30 балів за 30 питань (по 1 балу за кожне питання).

Залік з курсу «Професійна етика бухгалтера і аудитора», метою якого є перевірити знання з дисципліни, проводиться у формі усної співбесіди за темами, передбаченими програмою, та виконання письмового тестового завдання. Згідно з чинним Положенням про рейтингову систему оцінювання знань студентів всі види підсумкового контролю обчислюються за 100-бальною шкалою. Таким чином, розрахунковий рейтинг студента з дисципліни, незалежно від її обсягу в годинах (кредитах) у робочому навчальному плані, становить 100 балів. Зазначений рейтинг складається з рейтингу з навчальної роботи (70 балів) та рейтингу з атестації (30 балів). Отже, на оцінювання засвоєння змістових модулів, на які поділяється навчальний матеріал дисципліни, передбачається 70 балів.

Найбільш ефективним в оцінці знань студентів (за Болонською системою освіти) вважають модульно-рейтинговий принцип. Зазвичай оцінка на заліку та іспиті виставляється на основі поточної успішності студентів, результатів письмового тесту з англійської мови та співбесіди зі студентами. В Україні в процесі оцінювання знань студентів на заліку застосовується такі національні критерії як «зараховано/незараховано», а на іспиті — «відмінно, добре, задовільно, незадовільно».

Загальна кількість балів, яку студент може отримати у процесі вивчення дисципліни протягом семестру, становить 100 балів. Кількість балів за кожний

навчальний елемент виводиться із суми поточних видів контролю та модульної контрольної роботи.

10. Розподіл балів, які отримують студенти. Оцінювання студентів відбувається згідно положенням «Про экзамен та заліки у НУБіП України» від 20.02.2015 р., протокол № 6 з табл. 1.

Оцінка національна	Оцінка ECTS	Визначення оцінки ECTS	Рейтинг студента, бали
Відмінно	A	ВІДМІННО – відмінне виконання лише з незначною кількістю помилок	90-100
Добре	B	ДУЖЕ ДОБРЕ – вище середнього рівня з кількома помилками	82-89
	C	ДОБРЕ – у загальному правильна робота з певною кількістю грубих помилок	75-81
Задовільно	D	ЗАДОВІЛЬНО – непогано, але зі значною кількістю недоліків	66-74
	E	ДОСТАТНЬО – виконання задовольняє мінімальні критерії	60-65
Незадовільно	FX	НЕЗАДОВІЛЬНО – потрібно працювати перед тим, як отримати залік (позитивну оцінку)	35-59
	F	НЕЗАДОВІЛЬНО – необхідна серйозна подальша робота	01-34

Для визначення рейтингу студента (слухача) із засвоєння дисципліни $R_{\text{дис}}$ (до 100 балів) одержаний рейтинг з атестації (до 30 балів) додається до рейтингу студента (слухача) з навчальної роботи $R_{\text{нр}}$ (до 70 балів): $R_{\text{дис}} = R_{\text{нр}} + R_{\text{ат}}$.

11. Методичне забезпечення

1. Конспект лекцій.
2. Методичні вказівки до проведення практичних занять.
3. Методичні рекомендації до самостійної роботи.
4. Завдання для модульних контрольних робіт.

12. Рекомендована література

Основна

1. Кодекс етики професійних бухгалтерів
2. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. –113 с
3. Аудит в зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2009. - 123 с.
4. Бралатан В.П. Професійна етика / Браалатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 252с.

5. Дорош, Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст]: навчальний посібник / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
6. Кіндрацька Л.М. Нова ідеологія формування бухгалтерської професії в Україні / Л.М. Кіндрацька // Школа професійного бухгалтера. – 2009. – № 11(106). – С. 12-14.
7. Петрик О.А. Проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів в Україні / О.А. Петрик // Школа професійного бухгалтера. – 2008. – № 10(94). – С. 38-39.
8. Ивашкевич В.Б. Этика поведения аудитора / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 23-26.
9. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236с.
10. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. економ. наук : 08.00.09 / Чижевські Людмила Віталіївна. – Житомир, 2007. – 80 с.
11. Гаєвська Н. І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16 (100). – С. 7–10.
12. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р. Р. Білик // Аудитор України. – 2005. – № 5 (57). – С. 16–20.
13. Дмитренко І. Н. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І. Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 8 (114). – С. 12–16.
14. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту / М. Крапивко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 25–27.

Додаткова

1. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. – 113 с.
2. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. – 22 с.
3. Аудит в зарубіжних країнах. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2010. - 42 с.
4. Аудит в зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2009. - 123 с.

Конспекти лекцій з дисципліни “Професійна етика бухгалтера і аудитора”

ТЕМА 1

Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві

Питання до розгляду:

- 1.1. Поняття загальної та професійної етики
- 1.2. Особливості етики бізнесу
- 1.3. Регулювання діяльності бухгалтерів і аудиторів

Терміни: мораль, етика, кодекс, виховання, етична поведінка, моральність, принципи, етика бізнесу, Аудиторська палата України, Міжнародна федерація бухгалтерів, Спілка аудиторів України

Цілі і завдання: вивчення поняття етики, моральних норма причин виникнення професійної етики та її різновиди, етика бізнесу та теорії її дотримання, особливості етики бухгалтерів та регулювання діяльності професійних бухгалтерів в Україні і світі.

1.1. Поняття загальної та професійної етики

Що таке етика? З точки зору філософії, **етика** - філософська наука, об'єктом вивчення, якої, є мораль, а центральною проблемою - добро і зло. Розрізняють такі види етики: гуманістична: орієнтована на людину, її життя, свободу; авторитарна: орієнтована на що-небудь зовнішнє стосовно людини, ідею, наприклад. Етика з'ясовує місце моралі в системі інших суспільних відносин, аналізує її природу і внутрішню структуру вивчає походження і історичний розвиток моральності, теоретично обґрунтовує ту або іншу її систему.

З точки зору суспільної думки - етика - це система норм моральної поведінки людини або групи людей.

Люди завжди прагнули мати правила для своєї поведінки, щоб справляти найкраще враження на оточуючих і не заважати іншим. З цих правил склалися звичай. Тому слово «етика» - назва науки про те, що добре, а що погано у вчинках людини, - походить від слова «звичай». Однак етика - наука, яка досліджує правила поведінки, вивчає не тільки ті з них, які передбачені етикетом (повторювані), але, перш за все, ті, на яких ґрунтуються відносини між людьми. Саме вони визначають нашу повсякденну поведінку, допомагають людям жити в суспільстві, не заважаючи і не доставляючи шкоди один одному. Такі правила називають мораллю.

Етика є вченням про основні принципи моральності. Мораль зводиться до вчення про чесноти, про совість чи свідомості боргу. Довгий час етичні принципи, за якими жили люди, як правило, диктувалися релігією. Слово Бога, Біблія, користувалося авторитетом у багатьох країнах

Серед галузей етичної науки виділяють професійну етику. Термін «професійна етика» вживається для позначення не стільки галузі етичної теорії, скільки своєрідного морального кодексу людей певної професії. Професійна етика обумовлена

особливостями деяких професій, корпоративними інтересами, професійною культурою. Люди, що виконують однакові або близькі професійні функції, виробляють специфічні традиції, об'єднуються на основі професійної солідарності, підтримують репутацію своєї соціальної групи.

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

- а) ставлення спеціалістів до об'єкта праці (слідчий — обвинувачений, лікар — хворий, вчитель — учень);
- б) стосунки спеціаліста з колегами;
- в) ставлення спеціаліста до суспільства.

Ці стосунки вивчаються **професійною етикою** (рис. 1).



Рис. 1. Об'єкти вивчення професійної етики [1, с.23]

Конкретизація загальних моральних принципів і норм таких стосунків відповідно до особливостей того чи іншого виду професійної діяльності є **«професійною» мораллю**.

У професійній сфері існує два етичних аспекти:

— загальна етика (духовний аспект). Загальні етичні принципи визначаються шляхом систематичного вивчення проблеми людського вибору між поняттями про добре і погане, якими керується людина;

— професійна етика (практичний аспект). Професійна етика визначає загальні приписи щодо ідеальних форм поведінки, та конкретні правила, в яких зазначені неприпустимі форми поведінки працівників відповідних професій.

У кожній професії є свої моральні проблеми. Але серед усіх професій можна виділити групу таких, в яких вони виникають особливо часто, які вимагають підвищеної уваги до морального боку виконуваних функцій. Професійна етика має значення насамперед для професій, об'єктом яких є людина. Є професії, моральний аспект в яких відіграє основоположну роль. 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..

Там, де представники певної професії в силу її специфіки знаходяться в постійному або навіть безперервному спілкуванні з іншими людьми, пов'язаному з впливом на їхній внутрішній світ, долю, з моральними взаєминами, існують специфічні "**моральні кодекси**" людей цих професій, спеціальностей. Такі як етика вчителя, етика лікаря, етика судді.

Існують наступні види етичних нормативів:

1. **Кодекс етичної поведінки** дає відповідні рекомендації, точно визначає критерії поведінки, специфічні для певної професії. У кодексах професійної етики, на відміну від теорії загальної етики, можна знайти рішення конкретних проблем. Крім того, у кодексах містяться і професійні вимоги. З погляду визначеної професії, кодекс є декларацією твердих норм поведінки і сприяє виконанню цих норм. В середині ХХ століття були поширені декларативні варіанти кодексу - кредо. Наприклад. «Сім духів» (сім основних принципів) «Мацусіта електрик», три принципи (один з яких - довічна зайнятість співробітників) ІВМ.

2. **«Карти етики»** являють собою набір етичних правил і рекомендацій, що конкретизують етичний кодекс корпорації для кожного співробітника компанії, вони містять ім'я і телефон консультанта компанії з етичних питань (адвоката з етики). Найбільшого поширення «карти етики» отримали в Японії.

3. **Комітети з етики** створюються як постійно діючі (для оцінки повсякденної практики з точки зору етики), так і тимчасові (при необхідності вирішити виниклу моральну проблему). Майже всі члени таких комітетів - керівники вищого рівня.

4. **Адвокат по етиці**. Деякі організації не створюють комітетів, але наймають фахівця з етики бізнесу. Роль такого адвоката - вироблення судження з етичних питань, пов'язаних з діями організацією, а також виконання функції «соціальної совісті».

5. **Соціальні ревізії** створюються для оцінки і складання звітів про соціальний вплив дій і програм організації. Прихильники соціальної ревізії вважають, що звіти такого типу можуть свідчити про рівень соціальної відповідальності організації

6. **Навчання етичної поведінки**. При зацікавленості компанії в підвищенні етичності поведінки її співробітників (як керівників, так і рядових співробітників) організуються тренінги за рішенням моральних проблем бізнесу.

Існування етичних кодексів певних професій - свідчення суспільного прогресу, поступової гуманізації суспільства. Лікарська етика вимагає робити все заради здоров'я хворого, всупереч труднощам і навіть власної безпеки, зберігати лікарську таємницю, ні за яких обставин не сприяти смерті пацієнта. Педагогічна етика зобов'язує поважати особистість учня і проявляти до нього належну вимогливість, підтримувати власну репутацію і репутацію своїх колег, піклуватися про моральний довірі суспільства до вчителя. Етика вченого включає вимогу безкорисливого служіння істині, терпимості до інших теорій і думок, неприпустимості плагіату в будь-якій формі або навмисного спотворення результатів наукових досліджень. Етика офіцера зобов'язує беззавітно служити Батьківщині, проявляти стійкість і мужність, піклуватися про підлеглих, всіляко берегти офіцерську честь. Свої вимоги містить етика професій журналіста, письменника, художника, етика працівників телебачення, сфери обслуговування і т. д.

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 з суспільством; набір специфічних прийомів праці);
- ціннісно-орієнтаційну (даються уявлення про моральний ідеал професіонала, професійні обов'язок, честь, совість, справедливість) (рис. 2).



Рис. 2. Функції морально-професійних кодексів [1, с.9]

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

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 вагомий роль у вирішенні професійних завдань.

1.2. Особливості етики бізнесу

Кожна професія має свою власну мораль. Професія формує у її носіїв не тільки професійні навички, але і певні риси особи і відношення до змісту своєї діяльності. 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.

Якщо звернутись до витоків етики бізнесу, то в Західній Європі в її фундаменті знаходиться менталітет середньовічних міст і особливо етика протестантизму, яка насамперед цінує працьовитість і заповзятливість, вірність обов'язку, наполегливість у праці, дисциплінованість і т. п.

Сьогодні можна зустріти дві полярні думки щодо етики і бізнесу.

Перший: бізнес і етика несумісні поняття, тому що:

- 1) бути етичним неприбутково;
- 2) більшість бізнесменів все одно поведуться не етично;

3) для прийняття адекватного рішення моральної проблеми досить розгляду законності дій.

Другий: бізнес і етика ґрунтуються на раціональності людини, тому в довгостроковому періоді бути етичним вигідно, тому що

- 1) створюється позитивний імідж організації;
- 2) у споживачів створюється «відданість товарній марці»;

3) часто розгляд тільки правових аспектів діяльності недостатньо (існують випадки аморальних законів, законом можна маніпулювати, закон базується на вдачі і звичаї певних національних спільнот).

У Сполучених Штатах і в Західній Європі етика бізнесу давно вже існує як наукова дисципліна, що досліджує у відповідному ракурсі менеджмент, економіку, стратегічне планування, фінанси, облік, маркетинг. Існують спеціалізовані періодичні видання, де висвітлюються актуальні проблеми етики бізнесу. В сферу етики бізнесу входять проблеми соціальної відповідальності бізнесу, питання застосування загальних етичних принципів до конкретних ситуацій і прийняття рішень, вплив релігійних і культурних цінностей на економічну поведінку та ін.

Підходи до вирішення моральних проблем бізнесу:

1. **Концепція утилітаризму** (одна з найвпливовіших в етиці бізнесу) вважає, що морально виправданим вважається така дія, яка в підсумку призводить до максимально корисного ефекту. В узагальненій формі принцип утилітаризму формулюється наступним чином: будь-яку дію правомірно з етичної точки зору в тому і тільки в тому випадку, якщо сумарний корисний ефект цієї дії перевищує сумарний корисний ефект будь-якого іншого дії, яка могла б бути скоєно замість дії першого. Це зовсім не означає, що правомірно така дія, яка приносить максимум користі особі, яка її вчиняє. Мова йде про те, що максимум користі отримують всі особи, що опиняються в сфері дії результатів операції (в тому числі людина, що здійснює дану операцію).

Позитивні сторони і недоліки цього підходу наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Позитивні сторони і недоліки концепція утилітаризму щодо вирішення моральних проблем бізнесу

Позитивні сторони	недоліки
а) положення утилітаризму узгоджуються з критеріями, використовуваними для інтуїтивної оцінки моральності поведінки (коли людина намагається пояснити, чому він "морально зобов'язаний" зробити ту чи іншу акцію, він часто керується міркуваннями про користь чи шкоду, які його дії можуть принести іншим людям);	а) несумісність двох моральних категорій: права та справедливості (іноді дії з точки зору утилітаризму морально виправдані, хоча на ділі вони аморальні, і результатом ставати порушення прав людини);
б) використовуючи принципи утилітаризму, можна пояснити, чому деякі дії вважаються аморальними (брехня, подружнє зрада, вбивство), а інші - морально виправданими (правдиві висловлювання, вірність, дотримання зобов'язань). З позиції утилітаризму можна довести, що брехати недобре: брехня призведе до зниження довіри і неможливості співпраці, що призведе до зниження загального добробуту	б) теорія утилітаризму враховує лише корисність результату у відношенні суспільства в цілому, але не ув'язує цей результат з результатом розподілу отриманих благ між окремими індивідами.

2. **Деонтична етика** (або етики боргу). Центральним тут є поняття права, з яким доводиться стикатися кожному бізнесменові. Термін "право" використовується для опису нормованого відношення людини до чого-небудь. Індивід володіє правом, якщо він правоздатний діяти певним чином або вступати з кимось у деякі відносини. Дія є морально виправданою для даної особи в тому і тільки в тому випадку, якщо причина, по якій здійснюється це дія, така, що зазначена особа бажала б, щоб всі інші особи в даній ситуації діяли б так само.

Право є потужним інструментом соціальної регуляції, його призначення полягає в тому, щоб забезпечувати для індивіда можливість вільного вибору цілі або виду діяльності, і в тому, щоб гарантувати цей вибір, захищаючи його. Найбільш важливі серед різного роду прав так звані моральні права або права людини, якими володіють всі люди тільки тому, що вони є людьми.

З точки зору етики бізнесу можлива наступна формулювання "Роби так, щоб людство, як в твоєму обличчі, так і в особі всякого іншого, розглядалося як мета і ніколи - тільки як засіб".

Позитивні сторони і недоліки цього підходу наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Позитивні сторони і недоліки деонтичної етики щодо вирішення моральних проблем бізнесу

Позитивні сторони	Недоліки
Декларація цінностей автономії стала великим внеском у розвиток демократії та концепції прав людини	Теорія малопридатна в ситуаціях «накладення» різних моральних вимог, вступу їх у конфлікт. Наприклад, проблема соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством: як співставити корпоративні цінності і норми універсальної (повсякденної) етики?

3. **«Етика справедливості»**. Вона виходить з положення, що люди за своєю природою є громадськими істотами, які повинні жити в суспільстві і створювати соціальні структури для підтримання його функціонування. Основною цінністю «етика справедливості» стверджує людську рівність (і справедливість як її вираз). Внаслідок цього моральним обов'язком кожного є підпорядкування закону, який повинен бути однаковий для всіх, прийняття справедливих законів, відсутність дискримінації і привілеїв.

Область застосування «Етики справедливості» істотно звужено: в основному, це проблеми, пов'язані з відносинами бізнесу і суспільства в цілому. Вона не стосується, наприклад, проблем відношень між корпораціями

Треба робити кар'єру відповідно до власних здібностей, бути товариською людиною, легко входити в контакт, вміти розташовувати людей до себе і добре розбиратися в них. Процвітаючий підприємець зобов'язаний мати такі якості як чесність, любов до порядку, пунктуальність, нестандартність мислення, вміння подати себе, здатність розумно ризикувати, прагнення до пошуку та ін Йому потрібні ерудиція, широкі знання історії, культури і мистецтва. Необхідно і знання психологічних особливостей людини.

Деякі рекомендації вітчизняних і зарубіжних фахівців для дотримання етики бізнесу в повсякденному житті:

- виробіть звичку: все, з чим ви стикаєтеся, розглядати не тільки з точки зору користі для вашої справи, але і дотримання моральних норм;
- виконуйте обіцянки в строк; якщо ви не змогли з справи це, визначте новий термін і стримаєте слово;
- не залишайте без ретельного аналізу жоден випадок збою, промаху, морального збитку; в спілкуванні з людьми прагнете розуміти те, що не висловлено;
- керуйтеся в бізнесі трьома "не": не дратуйтеся, не губіться, не розкидайтеся; будьте терпимі до недоліків людей;
- пам'ятайте, що людину можна образити, навіть не бажаючи цього;
- уникайте зарозумілого, самовпевненого, категоричного тону в розмові, що свідчить про зневагу до оточуючих; - немає нічого болючіше для людини, ніж приниження; не здійснюйте несправедливостей.

Г. Кессі сформував 5 аксіом ведення бізнесу, найперша з яких стосується питання етики бізнесу. Він сказав: чистий бізнес переживе менш чистий, і чесність отримає більший дохід, ніж шахрайство. Тому жодна компанія не змогла б за допомогою шахрайства і неетичної поведінки протриматися довгий час. Однією спритності для ведення бізнесу недостатньо. Однак найпоказовішим прикладом етичних норм є, безумовно, Біблія, її заповіді. Адже саме в них сконцентровані ті основні постулати, дотримання яких визначає етичну поведінку. Домогтися розуміння, а тим більше дотримання етичних принципів надзвичайно складно, заважають цьому різні бар'єри.

Внутрішні:

- скептичне ставлення до етики в бізнесі;
- песимізм (нічого тут не зміниш; крали і красти будемо);
- фаталізм (зло всесильне, воно перемагає завжди і скрізь);
- перекладання відповідальності на інших (я б із задоволенням, але от інші...);
- невпевненість у своїй моральній послідовності;
- моральна нестриманість;
- страх стати неконкурентоспроможним;
- завищена самооцінка.

Зовнішні:

- закони, громадська думка;
- підкуп чиновників;
- несумлінність ділових партнерів;
- застосування силових методів у відносинах з партнерами;
- необов'язковість у ділових комунікаціях.

У сфері торгівлі:

- порушення зобов'язань по платежах;
- порушення строків поставки;
- закупівля та продаж товарів з простроченими термінами реалізації;
- не професіоналізм персоналу;
- операції з контрабандним товаром.

У сфері виробництва:

- виробництво товарів низької якості;
- підробка торгових знаків;
- створення підставних фірм і перекачування коштів.

У сфері фінансів:

- затримка операцій з метою "прокручування" грошей;
- нечесність персоналу;
- розголошення комерційної таємниці, крадіжки, змова з конкурентами;
- підробки документів тощо.

Як свідчать результати соціологічних досліджень, для встановлення етичних принципів необхідно наступне:

- розумна податкова політика;
- чітке і стабільне правове регулювання економіки;
- ліквідація організованої злочинності, корупції;
- політична стабільність;
- професіоналізм підприємців;
- рівні умови для всіх для ведення бізнесу;
- формування в суспільстві позитивного іміджу підприємця;
- формування корпоративної етики підприємців;
- навчання етичним основам бізнесу.

Очевидно, що становлення етичних норм має починатися з конкретної організації, фірми. Світовим діловим суспільством накопичено певний досвід в етиці бізнесу. Все частіше фірми, організації впроваджують кодекси поведінки або корпоративні кодекси, іншими словами правила, якими керуються окремі організації, фірми.

В контексті етики бізнесу доцільно розглянути етику окремих видів професій.

Етика лікаря. Не випадково і в сучасному світі дістала назву «клятва Гіпократата» урочиста обіцянка лікаря дотримувати морального кодексу своєї професії, завжди й усюди керуватися передусім інтересами хворого, приходити йому на допомогу незалежно від його національної чи релігійної належності, суспільного становища, політичних поглядів. Медична етика вимагає від лікаря готовності докласти всіх сил для того, щобвилікувати хворого або полегшити його страждання, не рахуючись з труднощами, а якщо це необхідно, то й із власними інтересами. В основі всієї діяльності лікаря має лежати славнозвісний гіпократівський принцип: «Не зашкодь!»

Етика судді. Не менш гостро постають моральні проблеми й у сфері судової діяльності, де надзвичайної ваги набуває суворе дотримання й правильне застосування норм моральності у відправленні правосуддя, судочинства, роботі судових, прокурорських та слідчих органів. Судова діяльність зачіпає життєві інтереси суспільства та індивіда, від неї залежать добре ім'я, честь і гідність громадянина, його свободи, благополуччя сім'ї. Тим-то ця особлива сфера діяльності потребує й особливого морального регулятора — судової етики. Її розглядають у двох смислах: як науку і як систему норм, котрих належить дотримувати. Крім рішення з конкретної справи, всякий судовий процес реалізує також великі виховні завдання, формує у громадян те ставлення до судової влади, ту віру в неї, котра виражена в давньоримській формулі: «Закон суворий, але це — закон!» Без поваги до закону, без моральної порядності його слуг не може бути й послідовного, добровільного додержання закону.

Етика вчителя. Важливу роль у забезпеченні такої соціально значущої діяльності, як діяльність учителя, вихователя відіграє педагогічна етика, що розглядає моральні проблеми виховання та освіти, спілкування вихователя з вихованцем, визначає моральні цілі виховання, а також моральну допустимість тих чи інших шляхів досягнення педагогічної мети. Професія педагога, як і професія лікаря, вирізняється найвищим рівнем єдності професійного та морального начал. Вихователь сам повинен

бути взірцем вихованості, бо головним засобом виховання виступає особистість педагога, яку не можуть замінити найновітніші технічні засоби навчального процесу. Повагу до вчителя створює найдорожчий його моральний і професійний капітал — авторитет, котрий необхідно всіма можливими способами о

Етика бухгалтера. У порівнянні з представниками інших професій для бухгалтерів поняття професійної етики є особливо важливим. Професійні бухгалтери і аудитори виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори, кредитори, роботодавці та інші сектори ділової спільноти, а також уряд і громадськість у цілому покладаються на професійних бухгалтерів і аудиторів щодо надійного фінансового обліку і звітності, ефективного фінансового менеджменту і компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування. Ставлення та поведінка професійних бухгалтерів і аудиторів під час надання таких послуг впливає на економічний добробут їх співтовариства і країни.

Професійні бухгалтери і аудитори зможуть залишатись у такому привілейованому становищі, якщо вони продовжуватимуть надавати громадськості ці унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою. Тому представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів і аудиторів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

1.3. Регулювання діяльності бухгалтерів і аудиторів

У порівнянні з представниками інших професій для бухгалтерів поняття професійної етики є особливо важливим. Професійні організації, які поєднують професійних бухгалтерів, відіграють важливу роль у створенні і поширенні стандартів бухгалтерської етики.

Професійні організації бухгалтерів існують у багатьох країнах світу: США, Канаді, Австралії, Японії і Великобританії. Кожна з перерахованих організацій навчає й екзамнує бухгалтерів на право одержання сертифіката. Наприклад, у Institute of Management Accountants (ІМА) — найбільшої асоціації бухгалтерів у США — діє програма, при проходженні якої бухгалтери одержують сертифікат Certified Management Accountant (СМА), що свідчить, у свою чергу, про достатню компетенцію бухгалтера в даній області і про відповідність його знань вимогам ІМА.

Асоціацією ІМА були випущені стандарти етики для бухгалтерів, що спеціалізуються в області управлінського обліку.

В залежності від професійного рівня бухгалтерів України, місця роботи, питаннями регулювання їх діяльності займаються наступні громадські міжнародні та вітчизняні установи та організації:

- Аудиторська палата України (регулює діяльність аудиторів);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (регулює діяльність бухгалтерів-членів організації, впливає на визначення правил обліку);
- Спілка аудиторів України ;
- Державна податкова адміністрація (для працівників податкової);
- Державне контрольно-ревізійне управління (для працівників КРУ) і т.д.

Повноваження Аудиторської палати України визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України (АПУ) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів.

Для врегулювання норм професійної етики в 1996 році Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів був розроблений кодекс професійної етики. Нова редакція Кодексу етики була видана Міжнародною федерацією бухгалтерів в січні 1998 року. Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів) повинен бути основою етичних вимог (кодексів етики, детальних правил, рекомендацій, стандартів поведінки), які висуваються до професійних бухгалтерів (аудиторів) в кожній країні. МФБ намагається також посилити відданість професійних бухгалтерів цінностям, які відображено в «Кодексі етики професійних бухгалтерів».

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні у служінні інтересам суспільства шляхом:

- розробки, розвитку та підтримання на високому якісному рівні міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;
- активної підтримки зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;
- постійного покращання якості аудиту та управління фінансами;
- підтримки цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомоги країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії, відданої наданню високоякісних послуг, а також служінню інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

МФБ складається зі 163 організацій-членів з усього світу, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів - практиків, які працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація в світі не має такої широкої міжнародної підтримки, як МФБ.

Міжнародна федерація бухгалтерів має такі Ради:

- Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ);
- Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти;
- Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та Консультаційна група з питань відповідності;
- Рада з нагляду в інтересах міжнародної спільноти (РНІС) за професійними бухгалтерами.

Головний офіс МФБ розташований в Нью-Йорку, в якому працюють професійні бухгалтери та інші професіонали з різних країн світу. МФБ давно визнала необхідність гармонізованої на міжнародному рівні концептуальної основи для задоволення постійно зростаючих вимог до професійних бухгалтерів з боку бізнесу, державного сектору чи сфери освіти. Основними компонентами цієї концептуальної основи є «Кодекс етики професійних бухгалтерів» МФБ, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) вважає, що внаслідок національних розбіжностей у культурі, мові, законодавстві і соціальних системах завдання з підготовки детальних етичних вимог — це, насамперед, завдання організацій-членів МФБ у кожній конкретній країні; ці ж організації є відповідальними за впровадження і спостереження за дотриманням таких вимог.

Однак МФБ, визнаючи відповідальність бухгалтерів та вважаючи, що її власна роль полягає в наданні рекомендацій, сприянні безперервності зусиль і гармонізації, вважала за потрібне розробити міжнародний Кодекс етики професійних бухгалтерів як основу для етичних вимог до професійних бухгалтерів у кожній країні.

Згідно з Кодексом, цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності. Такі цілі вимагають задоволення чотирьох потреб: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність (рис. 3).

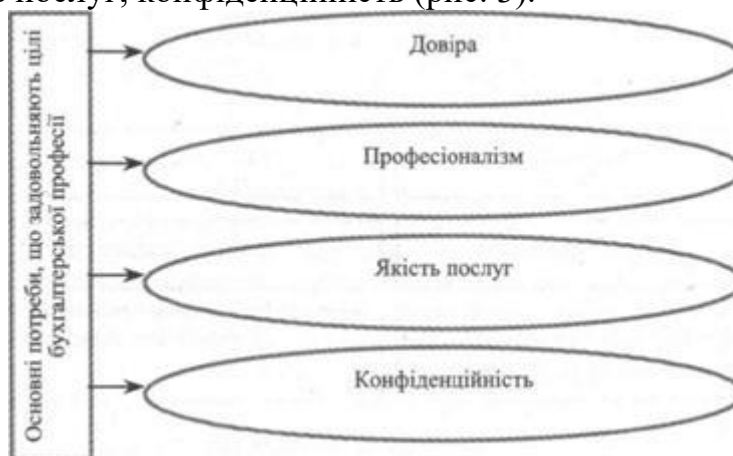


Рис. 3. Основні потреби, що задовольняють цілі бухгалтерської професії

Довіра. У суспільстві загалом є потреба в довірі до інформації та до інформаційних систем.

Професіоналізм. Є потреба в особах, які є висококваліфікованими фахівцями своєї справи, клієнти, роботодавці чи інші зацікавлені сторони можуть без сумнівів визначити їх як професіоналів у сфері бухгалтерського обліку.

Якість послуг. Є потреба щодо впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним бухгалтером, виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

Конфіденційність. Користувачі послуг професійних бухгалтерів мають бути впевнені в наявності основ професійної етики, що регулюють надання цих послуг.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватися ряду необхідних чи фундаментальних принципів. Такими фундаментальними принципами є чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти

Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта (чи роботодавця) тією мірою, якою вони сумісні з вимогами щодо чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків — незалежності. Крім того, вони повинні дотримуватися технічних та професійних стандартів, що їх поширюють:

- МФБ (наприклад, Міжнародні стандарти аудиту);
- Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- професійний орган організації-члена МФБ або інший регулювальний орган;
- відповідне законодавство.

В Україні рішенням АПУ від 18.04.2003 р. запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Головним завданням цього документа є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства та держави. Він запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг, які є обов'язковими для виконання усіма аудиторами.

ТЕМА 2

Етика для всіх професійних бухгалтерів

Питання до розгляду:

2.1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення

2.2. Загальна характеристика фундаментальних принципів

2.3. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами

Терміни: фундаментальні принципи, чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску, етичний конфлікт, конфіденційна інформація, професійні ризики.

Цілі і завдання: навчитись використовувати принципи професійної етики у вирішенні робочих питань, аналізувати можливі загрози, набути навиків ідентифікації конфіденційної інформації і правил її збереження, основні шляхи підвищенні професійної компетенції бухгалтера та оцінка їх кваліфікації.

2.1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення

Дотримання положень, принципів і правил етичного кодексу має важливе значення для бухгалтера. При порушенні встановлених норм і правил поведінки він може бути позбавлений ліцензії на професійну бухгалтерську діяльність (сертифікату аудитора) і виключений з числа членів громадської бухгалтерської організації своєї країни.

Професійна діяльність бухгалтерів регулюється цілою низкою спеціальних положень, законодавчих актів, інструкцій і нормативних вимог. До їх числа відносяться:

загальноприйняті концептуальні принципи обліку;

діючі закони, що стосуються правил ведення підприємницької діяльності;

закони і підзаконні акти, які встановлюють порядок оподаткування, та багато ін, в тому числі етичний кодекс бухгалтера.

Вітчизняні регламентації професійної етики аудиторів (контролерів) представлено у табл.3. [3, с. 71]

В силу специфіки своєї професії бухгалтери мають справу з великими сумами грошових коштів і з дорогими товарно-матеріальними цінностями, власниками яких вони, як правило, не є. Етичний кодекс бухгалтера покликаний забезпечувати

узгодження особистої поведінки кожного бухгалтера і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичний кодекс встановлює моральні критерії, якими повинен керуватися і яким зобов'язаний слідувати кожен бухгалтер в ході здійснення своєї професійної діяльності. Етичні кодекси розробляються незалежними громадськими професійними бухгалтерськими організаціями (асоціаціями, спілками) і є обов'язковими для виконання всіма членами цих організацій.

Таблиця 3

Вітчизняні регламентації професійної етики аудиторів (контролерів) [3, с. 71]

Різновиди регламентацій етики аудиторів	Зміст етичного кодексу		
	Мета	Фундаментальні засади етики аудитора	Приклади застосування етичних принципів на практиці
1	2	3	4
Кодекс професійної етики аудиторів Аудиторської палати України	Встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків із метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи і задоволення інтересів українського суспільства і держави	Чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна поведінка, професійні норми	Детальне керівництво застосування на практиці завдань і фундаментальних засад стосовно багатьох типових ситуацій при вирішенні етичних конфліктів
Кодекс честі податківця ДПА України	Мета не визначена, а призначення - бути основою довіри громадськості до податкової служби	Патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність	Не розглядаються
Етичний кодекс державного контролера (аудитора) України	Встановлення етичних правил професійної поведінки для забезпечення гарантії виконання ними свого професійного обов'язку і задоволення інтересів суспільства	Незалежність, чесність, об'єктивність, політичний нейтралітет, сумлінність, конфіденційність, компетентність	Правила поведінки співробітників контрольних органів у типових ситуаціях для кожного різновиду контрольних дій

Міжнародна федерація бухгалтерів запровадила міжнародний *Кодекс етики професійних бухгалтерів* як основу для етичних вимог (кодексу етики, детальних правил, рекомендацій, норм поведінки) до професійних бухгалтерів у кожній країні, який повною мірою стосується і аудиторів. Цей міжнародний Кодекс етики виступає моделлю для розробки національних етичних рекомендацій.

В Кодексі зазначено, що, якщо національна вимога суперечить положенню Кодексу, національна вимога превалюватиме. Крім того, Кодекс ґрунтується на тому, що (за винятком випадків, коли зазначене конкретне обмеження) цілі та фундаментальні принципи є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів і аудиторів, незалежно від того, чи займаються вони громадською практикою, чи працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі чи в освіті.

Характерною рисою професії бухгалтерів і аудиторів є *прийняття відповідальності перед громадськістю* - клієнтів, кредиторів, уряди, роботодавців,

працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності і її контролю. Ця довіра покладає на професійних бухгалтерів і аудиторів відповідальність перед інтересами громадськості. Громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, що їм надають послуги професійні бухгалтери і аудитори.

Відповідальність професійного бухгалтера і аудитора не зводиться лише до задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця.

Згідно з Кодексом, цілі бухгалтерської професії і професії аудитора взаємопов'язані і полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні громадських інтересів, зазначених вище. Такі цілі вимагають задоволення чотирьох основних потреб: **довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність**, які було розглянуто в темі 1.

Для досягнення цілей професії професійні бухгалтери і аудитори повинні дотримуватися ряду необхідних чи фундаментальних принципів (норм етики), які визначено Кодексом. Цілі, а також фундаментальні принципи мають загальний характер і невизначені до використання для розв'язання етичних проблем, з якими стикається професійний бухгалтер і аудитор у конкретних випадках.

В Україні відсутній прийнятий на законодавчому рівні етичний кодекс бухгалтера, тільки для аудиторів рішенням АПУ передбачено використовувати кодекс етики розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів. Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів) в Україні використовується з 2004 року. Кодекс має три складові частини:

“А” – застосовується до усіх професійних бухгалтерів;

“В” – застосовується до публічно практикуючих професійних бухгалтерів;

“С” – застосовується до найманих професійних бухгалтерів.

2.2. Загальна характеристика фундаментальних принципів

Визначальною характеристикою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в інтересах громадськості. Саме тому професійний бухгалтер відповідає не лише за задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в інтересах громадськості, професійний бухгалтер повинен дотримуватись етичних вимог, викладених в Кодексі етики професійних бухгалтерів.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватись таких фундаментальних принципів:

- **Чесність**: професійний бухгалтер або аудитор повинен бути відвертим та чесним, надаючи професійні послуги.

- **Об'єктивність**: професійному бухгалтерові або аудитору слід бути справедливим та не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності.

- **Професійна компетентність та належна ретельність**: професійному бухгалтерові або аудитору слід виконувати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи

роботодавцеві переваг професійних послуг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи.

- **Конфіденційність**: професійному бухгалтерові або аудитору слід дотримуватися конфіденційності інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг, та не слід використовувати (чи розголошувати) таку інформацію без належних та визначених повноважень або якщо немає юридичного чи професійного права та обов'язку розкривати цю інформацію.

- **Професійна поведінка**: професійний бухгалтер і аудитор повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Зобов'язання втримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, вимагає, щоб організації – члени МФБ, розробляючи стандарти етики, враховували відповідальність професійного бухгалтера перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому.

- **Технічні стандарти**: професійний бухгалтер і аудитор повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. Професійні бухгалтери і аудитори зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта (чи роботодавця) тією мірою, якою вони сумісні з вимогами щодо чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків, – незалежності. Крім того, вони повинні дотримуватися технічних та професійних стандартів, що їх поширюють:

- МФБ (наприклад, Міжнародні стандарти аудиту);
- Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- професійний орган організації – члена МФБ або інший регулювальний орган;
- відповідне законодавство.

Щодо кожного з фундаментальних принципів етики і Кодексі етики професійних бухгалтерів зазначається їх характеристика і тлумачення.

Чесність. Принцип чесності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок були відвертими та чесними в своїх професійних та ділових стосунках. Чесність передбачає справедливе ведення справ та правдивість.

Професійний бухгалтер не повинен мати відношення до звітів, декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація:

- а) містить суттєво неправдиві або невірні дані;
- б) містить необмірковані твердження чи інформацію;
- в) пропускає чи викривлює інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману. Професійний бухгалтер не порушує наведені вище положення, якщо він надає модифікований Висновок стосовно наведеного в ньому питання.

Об'єктивність. Принцип об'єктивності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб.

Професійний бухгалтер може опинитися в ситуаціях, які можуть впливати на його об'єктивність. Визначити всі подібні ситуації та вихід з них неможливо. Професійний бухгалтер повинен уникати стосунків, що викликають упередження або неналежним чином впливають на його професійне судження.

Професійна компетентність та належна ретельність. Принцип професійної компетентності та належної ретельності зобов'язує професійних бухгалтерів:

- 1) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг;
- 2) діяти суворо відповідно до належних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.

Компетентні професійні послуги вимагають обґрунтованих суджень у застосуванні професійних знань та навичок. Професійну компетентність можна розділити на два окремі етапи:

- 1) досягнення професійної компетентності;
- 2) підтримка/збереження професійної компетентності, яка вимагає від професійного бухгалтера постійної обізнаності та розуміння відповідних технічних, професійних та ділових здобутків.

Безперервний професійний розвиток забезпечує вдосконалення та підтримку можливості професійного бухгалтера компетентно працювати у професійному середовищі. Ретельність стосується обов'язку професійного бухгалтера діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання. Професійний бухгалтер повинен забезпечити відповідну підготовку осіб, що працюють під його керівництвом, та нагляд за ними.

Конфіденційність. Принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера утримуватись від:

- 1) розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного та конкретного дозволу, за межами фірми або організації, що винаймає його, крім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком;
- 2) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватись принципу конфіденційності навіть у соціальному середовищі. Професійний бухгалтер повинен пам'ятати про можливість ненавмисного розкриття, особливо в обставинах тривалих стосунків з колегами або його близькими родичами. Бухгалтер повинен враховувати також й необхідність дотримуватись принципу конфіденційності інформації на самій фірмі або в організації, що наймає його. Бухгалтер повинен вжити всіх необхідних заходів і забезпечити, щоб особи, які працюють під його контролем, та особи, які йому допомагають або консультують його, поважали обов'язки бухгалтера щодо дотримання конфіденційності.

Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між бухгалтером та клієнтом або роботодавцем. У випадках, коли бухгалтер змінює роботу або отримує нового клієнта, він може користуватись своїм попереднім досвідом. Отже, професійний бухгалтер не повинен користуватись або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних або ділових стосунків.

Обставини, за яких бухгалтер може або повинен розкривати конфіденційну інформацію:

- 1) розкриття дозволяється законом і санкціонується клієнтом або роботодавцем;
- 2) розкриття вимагається законом, наприклад:

- а) надання документів або інших доказів в ході процесуальних дій;
- б) надання відомостей відповідним органам влади щодо виявлених порушень законодавства;

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

- а) на дотримання вимог щодо перевірки якості, визначених організацією-членом або професійною організацією;
- б) у відповідь на запит або при розслідуванні, що проводиться організацією-членом або регуляторним органом;
- в) для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера в ході процесуальних дій;
- г) відповідно до технічних стандартів та етичних вимог.

При прийнятті рішення щодо розкриття конфіденційної інформації професійні бухгалтери повинні браги до уваги таке:

1) чи зашкодить розкриття інформації інтересам всіх сторін, включаючи треті сторони, на чий інтереси це може вплинути, якщо клієнт або роботодавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;

2) чи відома та підтверджена вся відповідна інформація, щоб бути практичною; у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це необхідно;

3) спосіб розкриття інформації, та кому воно адресоване; так, наприклад, професійний бухгалтер повинен бути впевненим, що всі сторони, на які спрямоване це розкриття, є відповідними одержувачами.

Професійна поведінка. Рекламуючи себе та свою роботу, професійний бухгалтер не повинен негативно впливати на репутацію професії. Професійний бухгалтер має бути чесним та правдивим і не повинен:

1) перебільшувати свої можливості з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду;

2) зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

Принцип професійної поведінки накладає на професійного бухгалтера обов'язок дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію.

2.3. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами

Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть викликати специфічні загрози порушення фундаментальних принципів. Неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює такі загрози, та вжити відповідні застережні заходи. Але кодексом визначено окремі випадки впливу обставин на дотримання професійної етики і рекомендації щодо дій професійних бухгалтерів в цих випадках.

Концептуальна основа кодексу вимагає від професійного бухгалтера не простого дотримання конкретних правил, що можуть бути довільними, а виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів.

Загрозу для дотримання фундаментальних принципів можуть становити різні обставини, які розподіляються за такими категоріями:

- 1) **загроза власного інтересу**, спричинена фінансовими або іншими зацікавленостями професійного бухгалтера або інтересами його близьких родичів;
- 2) **загроза власної оцінки** у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;
- 3) **загроза захисту**, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність; /
- 4) **загроза особистих стосунків**, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших;
- 5) **загроза тиску**, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз.

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, належать до двох категорій:

- 1) **застережні заходи, розроблені професійними організаціями**, законодавчими чи регуляторними органами, до яких належать:
 - вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
 - вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
 - нормативні акти щодо управління корпораціями;
 - професійні стандарти;
 - професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
 - зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

- 2) **застережні заходи, розроблені в робочому середовищі.**

Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або запобігання випадків неетичної поведінки. Вони можуть створюватись професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів і включають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що застосовуються організаціями, які наймають професійних бухгалтерів, професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;
- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

За неможливості застосування застережних заходів професійний бухгалтер повинен:

- відхилити або припинити надання конкретної професійної послуги, або відмовитись від клієнта (у випадку професійного бухгалтера-практика) або звільнитись з організації-роботодавця (у випадку найманого професійного бухгалтера).

В наслідок виконання завдання у професійного бухгалтера, аудитора можуть виникати **етичні конфлікти у застосуванні фундаментальних принципів**. Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, професійний бухгалтер визначає належні заходи, що відповідають визначеним фундаментальним принципам. Професійний бухгалтер також вивчає наслідки кожного з можливих

заходів. Якщо питання лишається невирішеним, бухгалтер звертається до інстанцій в наступній послідовності:

консультується з відповідними представниками фірми чи організації, яка його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

повинен розглянути можливість обговорення з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, з членами Ради директорів або комітету з аудиту.

отримати пораду відповідного професійного органу або радників з правових питань для розв'язання етичних проблем без порушення конфіденційності.

Якщо всі належні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер повинен, якщо це можливо, відмовитись від подальшого вирішення питання, що спричинило конфлікт.

ТЕМА 3

Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)

Питання до розгляду:

3.1. Професійна етика аудитора

3.2. Вимоги до етики аудиторів

Терміни: аудиторська діяльність, конфлікт інтересів, об'єктивність, незалежність.

Цілі і завдання: виявити особливості етичних принципів незалежних аудиторів, види відповідальності за порушення етичних принципів, навчитись ідентифікувати загрози порушень принципів етики.

3.1. Професійна етика аудитора

Аудиторська діяльність — це професійна діяльність, яка має свій етичний кодекс, оскільки особи, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємодовірі та високій якості наданих послуг незалежно від поведінки деяких представників цієї професії.

Етична проблема виникає у випадку, коли аудитору необхідно самостійно зробити вибір. При цьому етичною поведінкою буде така, яка більш корисна та відповідатиме моральним нормам і принципам професійної етики. Задоволення потреби клієнтів — це не кінцева мета аудитора. Аудиторські норми і правила, насамперед, визначаються інтересами суспільства, вони допомагають незалежним аудиторам у підтримці прозорості і реальності фінансової звітності, що подається її користувачам.

В Україні рішенням АПУ від 18.04.2003 р. запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Головним завданням Кодексу є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства і держави. Цей Кодекс запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг. Вони обов'язкові для виконання усіма аудиторами під час надання ними аудиторських послуг.

З метою забезпечення високого фахового рівня аудиторських послуг аудиторів слід дотримуватися таких же основних вимог, які ставляться до всіх професійних бухгалтерів:

Конфіденційність — користувачі інформації відчують потребу в збереженні інформації про власну діяльність;

професіоналізм — клієнтами, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами до аудиторів висуваються вимоги, що визначають рівень фахової підготовки аудиторів;

якість послуг — виконання аудиторських послуг має здійснюватись у суворій відповідності із чинними нормативно-правовими активами;

довіра — впевненість користувачів аудиторської інформації у дотриманні аудитором професійної етики протягом усієї його аудиторської практики.

Аудитор для досягнення поставленої перед ним мети під час надання аудиторських послуг зобов'язаний дотримуватися і фундаментальних засад:

Незалежність — аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до суб'єкта перевірки).

Об'єктивність — аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг.

Компетентність — аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають певну фахову підготовку, досвід і знання у відповідній галузі.

Майстерність — вміле визначення та застосування законодавчих та нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності.

Конфіденційність — аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

Чесність — аудитор має бути чесним та об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження.

Професійна поведінка — аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуючись від будь-яких дій, що можуть дискредитувати її.

Професійні норми і технічні стандарти — аудитори зобов'язані з належною старанністю й увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог чесності, об'єктивності, незалежності та чинного законодавства.

Дотримання вимог Кодексу професійної етики контролюється Аудиторською палатою України в межах її компетенції. У разі недотримання вимог професійної етики Аудиторська палата України має право позбавити аудитора (аудиторську фірму) права займатися аудиторською діяльністю на визначений нею термін. Аудитор має право оскаржити в суді рішення Аудиторської палати України про припинення права займатися аудиторською діяльністю.

Визначальним для аудитора є принцип незалежності, тобто відсутність впливу (контролю) з будь-якого боку. Аспекти незалежності можна класифікувати як правові, етичні та економічні. За міжнародними нормативами, аспекти незалежності аудитора базуються на конкретних принципах, які у систематизованому вигляді представлені у табл. 8.

Принципи незалежності аудиторської професії

Незалежність аудиторів		
правова	етична	економічна
Саморегулювання професії	Професійна компетентність	Обмеження видів діяльності
Контрактна (договірна) основа взаємовідносин	Добросовісне виконання професійних обов'язків	Обмеження видів послуг, що надаються одному клієнтові одночасно
Розподіл відповідальності за оцінку звітності та за фінансову звітність	Конфіденційність інформації щодо клієнта	Обмеження суми винагороди від одного клієнта
Відповідальність за роботу інших аудиторів, асистентів, експертів	Індивідуальні відносини з представниками клієнта	Обмеження організаційних форм діяльності
		Заборона на одержання товарів і послуг від клієнта

У міжнародній практиці розрізняють фактичну та видиму незалежність аудитора.

Фактична незалежність визначається правовими аспектами, а видима – ставленням до аудитора користувачів фінансової звітності. Для забезпечення іміджу незалежного аудитора на міжнародному рівні визначені певні етичні та економічні обмеження.

Основною умовою **правової незалежності** аудитора є саморегулювання аудиторської професії. Держава встановлює лише вимоги щодо здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях та інструкціях. Вимоги з боку держави закріплені у відповідних правових актах. Так, у Великобританії акт про компанії визначає: випадки застосування аудиту, форми звітності, які повинен підтвердити аудитор, критерії такого підтвердження (достовірність і об'єктивність представленої звітності, повнота і правильне ведення облікових реєстрів, рівень відповідності облікових даних вимогам чинного законодавства). Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» незалежність аудитора гарантується договором між аудитором (аудиторською фірмою) і клієнтом. Самостійний вибір клієнта аудитором виключає вказівки будь-яких державних органів. За міжнародними стандартами аспекти незалежності обов'язково повинні бути обговорені під час укладання договору. Невиконання цих вимог аудиторською фірмою може призвести до того, що результати аудиту будуть визнані недійсними.

Важливим принципом **етичної незалежності** аудиторів є їх професійна компетентність. Вимоги до професійної компетентності аудитора передбачені у ст. 12 і 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» і відповідних положеннях Аудиторської палати про сертифікацію аудиторів та ліцензування аудиторської діяльності. Від міжнародної практики ці вимоги відрізняються тим, що передбачають підтвердження професійної компетентності шляхом повторної сертифікації аудиторів через кожні 5 років. У зарубіжних країнах це забезпечується обов'язковим навчанням (стажуванням) протягом трьох років за навчальною програмою не менше 120 годин. Тривалість стажування встановлюється залежно від базової освіти (економічної, технічної, гуманітарної тощо) та вимог кваліфікаційного іспиту.

Не менш важливим принципом етичної незалежності є добросовісне виконання аудитором професійних обов'язків. Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитор повинен належним чином виконувати свої обов'язки (ст. 23) і нести за це відповідальність (ст. 26).

Принцип конфіденційності отриманої інформації забороняє аудитору розголошувати факти виявлених порушень. За Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 23) конфіденційність інформації, отриманої аудитором у процесі аудиторської перевірки, є його незаперечним обов'язком.

Етичні вимоги обмежують також тривалість співпраці з одним клієнтом. Такої вимоги дотримуються багато країн. У Португалії, наприклад, аудитори призначаються на строк від 3 до 9 років, у Швейцарії найбільший термін співпраці з одним і тим самим аудитором визначено 3 роками, у Великобританії визнана необхідною зміна партнерів, які співпрацюють з одним і тим самим клієнтом. Ще конкретніше визначено строки ротації партнерів у США: новий партнер призначається після 7 років безперервної співпраці, а попередній може повернутися до цих обов'язків лише через 2 роки.

3.2. Вимоги до етики аудиторів

Кодекс етики професійних бухгалтерів надає характеристику обставинам, які можуть вплинути на дотримання аудиторами фундаментальних принципів етики. Крім того містяться вимоги до окремих складових діяльності аудиторів, як гонорари, надання висновків і т.д.

Щодо можливих загроз та застережних заходів. Професійний бухгалтер-практик не повинен займатись 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;
- д) загроза тиску.

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

- фінансовий інтерес в клієнті або наявність спільного 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 чи посадових осіб) або отримана від нього.

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 клієнта та 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 стосунків** 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 прийняттого 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, 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 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 іншого професійного 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 надання впевненості.

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.

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 з клієнтом (щодо його власників, управління або діяльності). Відповідними застережними заходами може бути вивчення діяльності клієнта, репутації, його власників, менеджерів та осіб, які відповідають за найвище управління 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.

Професійний бухгалтер-практик повинен погоджуватись (**приймати завдання**) надавати лише ті послуги, для виконання яких він як професійний бухгалтер-практик є відповідно компетентним. Перед прийняттям конкретного завдання від клієнта професійний бухгалтер-практик повинен розглянути питання, чи не викличе це прийняття загроз недотримання фундаментальних принципів.

Професійний бухгалтер-практик повинен оцінити важливість ідентифікованих загроз та, якщо вони є іншими, ніж явно незначними, застосувати застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Подібними застережними заходами можуть бути:

- вивчення характеру бізнесу клієнта, складності його діяльності, конкретних вимог завдання, а також мети, характеру та обсягу робіт, які необхідно виконати;
- отримання знання відповідної галузі або предмета;
- наявність або отримання досвіду застосування відповідних нормативних вимог або вимог щодо звітності;
- призначення достатньої кількості персоналу, що має необхідну компетентність;
- залучення, за потреби, експертів;
- погодження часових меж для виконання завдання;
- дотримання політики та процедур контролю якості, розроблених для надання достатньої впевненості, що конкретне завдання може бути прийнятим лише тоді, коли його можна виконати компетентно.

Якщо професійний бухгалтер-практик має намір покладатися на поради або на роботу експерта, він повинен оцінити, чи буде такий підхід надійним. Професійний бухгалтер-практик повинен при цьому розглянути такі фактори, як репутація, досвід, наявні ресурси та застосовані професійні та етичні стандарти. Таку інформацію можна отримати з попереднього спілкування з експертом або під час консультацій з іншими особами.

Професійний бухгалтер-практик повинен здійснити відповідні кроки для виявлення обставин, що можуть призвести до **конфлікту інтересів**.

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.

Залежно від обставин, що призводять до виникнення конфлікту, професійний бухгалтер-практик зазвичай застосовує такі застережні заходи:

1) інформування клієнта щодо ділових інтересів фірми або сфер її діяльності, що можуть призвести до конфлікту інтересів, та отримання його згоди на роботу за подібних обставин;

2) інформування всіх відповідних сторін про те, що професійний бухгалтер-практик працює з двома або більше сторонами стосовно питання, яке викликає конфлікт відповідних інтересів, та отримання їх згоди на роботу за подібних обставин;

3) інформування клієнта про те, що професійний бухгалтер - практик не працює винятково на будь-якого одного клієнта стосовно запропонованих послуг (наприклад, в конкретному сегменті ринку або стосовно конкретної послуги), та отримання його згоди на роботу за подібних обставин.

Слід розглянути й такі додаткові застережні заходи, як:

1) використання окремих груп з виконання завдання;

2) застосування процедур заборони доступу до інформації (наприклад, суворе фізичне розмежування подібних груп, створення конфіденційного та безпечного збереження даних);

3) розробка чітких інструкцій членам групи з виконання завдання щодо безпеки та конфіденційності та використання угод про конфіденційність, підписаних працівниками та партнерами фірми;

4) регулярна перевірка застосування застережних заходів одним з керівників, що не бере участі у виконанні робіт для відповідного клієнта.

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.

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 прийняттого 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 з викладом 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.

Гонорари та інші винагороди. 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.

Зважаючи на такі потенційні загрози, для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня слід розглядати і застосовувати належні застережні заходи. Вони можуть включати:

- пояснення клієнтові умов завдання, і, зокрема, основи, на якій розраховуються гонорари за послуги;

- призначення на завдання кваліфікованого персоналу й надання йому достатнього часу.

Для деяких типів завдань, що не є завданнями з надання впевненості широко використовуються умовні гонорари (які залежать від результатів). Однак, за деяких обставин вони можуть створювати загрози недотримання фундаментальних принципів. Вони можуть викликати загрозу власного інтересу стосовно об'єктивності. 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. Прийняття таких гонорарів або 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 їх до прийняттого рівня.

Такими застережними заходами можуть бути:

- розкриття клієнтові умов щодо гонорару іншому професійному бухгалтерові-практику за передачу роботи;

- розкриття клієнтові умов щодо отримання гонорару від іншого професійного бухгалтера-практика за передання роботи;

- отримання попередньої згоди клієнта на отримання комісійних винагород у випадку продажу клієнтові товарів та послуг третьою стороною.

Рекламування професійних послуг. 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.

Професійний бухгалтер-практик має бути чесним і правдивим та не повинен:

- перебільшувати можливість надання послуг, кваліфікацію або досвід;

- давати зневажливі відгуки про роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

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

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

Якщо подарунки або заохочення, які розсудлива та поінформована третя сторона, що має всю відповідну інформацію, визнає як вочевидь незначні, професійний бухгалтер-практик доходить висновку, що пропозицію зроблено під час звичайної діяльності без конкретної спроби вплинути на рішення або отримати інформацію. В таких випадках професійний бухгалтер-практик може зробити висновок про відсутність значущої загрози недотримання фундаментальних принципів. Якщо, згідно з оцінкою, загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня через застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен відмовитися від такої пропозиції.

Зберігання активів клієнта. 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 при зберіганні подібних активів.

Зберігання активів клієнта створює загрози недотримання фундаментальних принципів. Наприклад, зберігання активів клієнта створює загрози власного інтересу щодо об'єктивності. Для уникнення таких загроз професійний бухгалтер-практик, якому довірено на зберігання гроші (або інші активи), повинен:

- а) зберігати такі активи окремо від своїх власних активів або активів фірми;
- б) використовувати такі активи лише за їх призначенням;
- в) бути готовим в будь-який час звітувати за ці активи, за будь-які отримані від них доходи або дивіденди особі, що має право отримати такий звіт;
- г) дотримуватись вимог всіх відповідних законів та нормативних актів, що стосуються зберігання таких активів та звітування щодо них.

Об'єктивність — всі послуги. 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 з клієнтом, 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.

Незалежність думки та незалежність поведінки дозволяють професійному бухгалтерові-практику зробити висновок і виглядати як особа, яка робить це без упередження, конфлікту інтересів та без неналежного впливу з боку інших осіб. Професійний бухгалтер-практик повинен оцінювати значущість виявлених загроз, та у випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, розглядати та застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- вихід з групи з виконання завдання; — процедури нагляду;
- припинення фінансових або ділових стосунків, що призводять до виникнення загрози;

— обговорення питання з керівниками фірми найвищих рівнів; — обговорення питання з найвищим управлінським персоналом

Незалежність — завдання з надання впевненості. Завдання з надання впевненості спрямовані на підвищення рівня довіри потенційних користувачів до результатів оцінки або вимірювання предмета завдання відповідно до критеріїв.

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).

Професійний бухгалтер-практик, виконуючи завдання з надання впевненості (аудит фінансової звітності), робить висновок, метою якого є підвищення рівня довіри потенційних користувачів, окрім відповідальної сторони, до результатів оцінки або вимірювання предмета завдання за допомогою критеріїв. Завдання з надання впевненості можуть бути завданнями з підтвердження або завданнями зі складання безпосереднього висновку. В будь-якому випадку вони стосуються трьох окремих сторін: — професійного бухгалтера-практика; — відповідальної сторони; — визначених/цільових користувачів.

Незалежність вимагає:

Незалежності думки, тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

Незалежності поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання перебувають під загрозою.

Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути чинниками впливу, тому, відповідно, неможливо визначити кожну ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідні пом'якшувальні заходи, яких слід вжити. Крім того, характер завдань з надання впевненості може бути різним і тому можуть існувати різні загрози, що вимагають вживання різних застережних заходів.

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.

ТЕМА 4

Етика для штатних професійних бухгалтерів

Питання до розгляду:

4.1. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів

4.2. Незалежність у внутрішньому аудиті

4.3. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці

4.4. Професійне судження бухгалтера

Терміни: загрози та застережні заходи, потенційні конфлікти, підготовка та подання інформації, достатня компетентність, фінансові інтереси, заохочення

Цілі і завдання: визначення відмінностей в принципах етики штатних бухгалтерів, особливості принципу незалежності, розуміння впливу професійного судження бухгалтера на показники діяльності підприємства.

4.1. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів

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 порад з 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 форма не впливає на етичну відповідальність, покладену на штатного професійного бухгалтера.*

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, які групуються аналогічно до загроз аудиторів і всіх професійних бухгалтерів, 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, включають:

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

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 прийняття рішень, стосовно укладання контрактів або застосування облікових принципів (рис. 5.2).

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

— штатний професійний бухгалтер дотримується положень, що дозволяють впливати на фінансову або не фінансову 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.

Класифікація застережних заходів, які можуть усунути або зменшити до прийняттого рівня загрози, з якими стикається штатний професійний бухгалтер, також стандартна - 2 категорії:

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

Застережні заходи робочого середовища включають:

— системи корпоративного нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;

— програми ділової поведінки та дотримання етики організації-роботодавця;

— процедури найму організації-роботодавця, в яких наголос робиться на важливості найму висококваліфікованого компетентного персоналу;

— міцний внутрішній контроль;

— відповідні дисциплінарні процеси;

— керівництво, яке наголошує важливість етичної поведінки та сподівання, що персонал буде діяти етично;

— консультування з іншим професійним бухгалтером;

— політика та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи персоналу;

— своєчасне ознайомлення всього персоналу з політикою та процедурами організації-роботодавця та з будь-якими змінами в них, а також відповідне навчання та підготовка з такої політики та процедур;

— політика та процедури, що надають можливість працівникам та заохочують їх обговорювати з старшим управлінським персоналом будь-які питання етики, що їх турбують, без остраху покарання.

За обставин, коли штатний професійний бухгалтер вважає, що в організації-роботодавця надалі трапляються випадки неетичної поведінки або вчинків інших осіб, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути необхідність звернення за юридичною консультацією.

В крайніх випадках, коли всі застережні заходи було вичерпано, а зменшити загрозу до прийняттого рівня неможливо, штатний професійний бухгалтер може прийняти рішення щодо свого звільнення з організації-роботодавця.

В Кодексі етики щодо штатних бухгалтерів наводяться ряд ситуацій, які впливають на дотримання принципів: отримані заохочення, фінансовий інтерес, конфлікти на фірмі і т.д.

Потенційні конфлікти. 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, в разі 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 під тиском 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:

- порушення ним 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 регуляторним органам);
- 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.

Значущість загроз, які виникають внаслідок такого тиску, слід оцінити та застосувати, крім випадків, коли загрози є явно незначними, застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийняттого рівня.

Такими застережними заходами можуть бути:

- отримання консультації, в разі доречності, всередині організації-роботодавця, у незалежного професійного консультанта або у відповідній професійній організації;
- можливість процесу офіційного вирішення конфліктів в організації-роботодавцеві;
- отримання юридичної консультації.

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 звіти, 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. Він 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:

- а) чіткий опис дійсного характеру ділових операцій, активів чи зобов'язань;
- б) вірну та своєчасну класифікацію та записів відображення інформації;
- в) 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

Якщо немає можливості зменшити загрозу до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер повинен відмовитись від надання інформації, яку він вважає 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.

Достатня компетентність. 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 не дає можливості 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, відносно 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 прийняттого рівня, окрім випадків, коли загрози є явно незначними. До таких застережних заходів належать:

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

Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер розглядає можливість відмови від виконання конкретних обов'язків. Якщо штатний професійний бухгалтер визначає, що відмова необхідна, він повинен чітко та ясно вказати причини такого вчинку.

Фінансові інтереси. 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.

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 прийняттого рівня. До числа таких застережних заходів можуть входити:

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

Штатний професійний бухгалтер не повинен маніпулювати інформацією та використовувати конфіденційну інформацію задля особистої вигоди.

Отримання заохочень. Штатному професійному бухгалтеру чи його найближчому, чи близькому родичеві можуть пропонувати заохочення. Таке заохочення може набирати різні форми, включаючи подарунки, запрошення, надання переваги та неприйнятні посилення на дружбу або лояльність.

Пропозиції 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 до нечесної 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 поінформована 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.

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.

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

4.2. Незалежність у внутрішньому аудиті

Кодексом стосовно внутрішніх аудиторів передбачено, що вони забезпечують упевненість у наявності надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їх роботодавця. Функції внутрішнього аудиту, серед інших, передбачають оцінювання та моніторинг адекватності й

ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Як свідчить міжнародна практика, робота аудитора повинна відповідати двом групам нормативних документів: законодавчим актам держави про аудиторську діяльність і спеціальним аудиторським стандартам.

Дотримання загальнолюдських і фундаментальних принципів етики аудитора (чесність, об'єктивність і незалежність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка) – неодмінний обов'язок кожного внутрішнього аудитора та керівника аудиторської служби. Основні принципи професійної етики внутрішніх аудиторів наведені в табл. 12.

Таблиця 12

Основні принципи професійної етики внутрішніх аудиторів

Незалежність суджень	Об'єктивність висновків	Конфіденційність
Чесність і відповідальність	Почуття обов'язку перед суспільством	Відкритість щодо власника, керівництва суб'єкта господарювання
Доброзичливе ставлення до власника, керівництва суб'єкта господарювання	Компетентність та високий професіоналізм	Організованість і сумлінність

Важливою умовою об'єктивності та неупередженості аудитора є його незалежність. Об'єктивність – незалежна позиція, яку повинні займати внутрішні аудитори при здійсненні відповідних перевірок. Під незалежністю розуміємо можливість здійснювати об'єктивний і незалежний аудит, оцінювати отримані результати і складати неупереджений аудиторський висновок. Одна з **незаперечних вимог до внутрішніх аудиторів – не бути пов'язаними з тими видами діяльності, які вони перевіряють.**

На західних підприємствах існує два основних підходи до функціональних пріоритетів служби внутрішнього аудиту [1, с.122]:

1. Внутрішній аудит спрямовується на створення та підтримку надійної і ефективної системи внутрішнього контролю підприємства, на виявлення та зменшення різного роду ризиків для діяльності та майна підприємства. У цьому випадку службу внутрішнього аудиту очолює, як правило, директор, що звітує перед президентом або правлінням підприємства та аудиторським комітетом. При такому підході внутрішній аудит є організаційно незалежним від функціонального керівництва підприємства.

2. Внутрішній аудит спрямовується на перевірку фінансової звітності, бухгалтерських процедур і збереженості активів підприємства. При такому стані речей відділ внутрішнього аудиту є підрозділом фінансового відділу, а менеджер з внутрішнього аудиту є підлеглим фінансового директора. Аудит формально залежить від високопоставленого функціонального керівника підприємства, який відповідає за стан внутрішнього контролю.

Відповідно, у першому випадку внутрішній аудит є "очима та вухами" вищого керівництва підприємства, а в другому - "очима та вухами" фінансового керівництва підприємства.

У великих компаніях трапляється проміжний варіант: менеджер з внутрішнього аудиту може підпорядковуватися як директорові з внутрішньому аудиту, так і фінансовому директорові підприємства або її підрозділу. Варто зазначити, що в такому

випадку загальну відповідальність за стан внутрішнього контролю на підприємстві несе, як правило, фінансовий директор.

Створення служби внутрішнього аудиту та вдале інтегрування її в корпоративну структуру, безсумнівно, є перевагою, що повинна бути використана для глибокого проникнення аудиту в усі сфери діяльності підприємства.

Щоб мати належний статус, служба внутрішнього аудиту повинна підкорятися наглядовій раді (раді директорів) підприємства через комітет з аудиту згідно з Законом України № 514-VI від 17.09.2008 р. "Про акціонерні товариства". Крім того, внутрішні аудитори мають відчувати постійну підтримку з боку цих органів (як з боку наглядової ради, так і комітету з аудиту), щоб мати можливість забезпечити співробітництво з об'єктами аудиторських перевірок.

Підпорядкування внутрішнього аудиту наглядовій раді має сенс в тому випадку, якщо:

- наглядова рада є самостійним органом, а не номінальним провідником ідей і пропозицій виконавчого керівництва підприємства;
- до складу ради входять незалежні члени;
- члени наглядової ради усвідомлюють роль і значення внутрішнього аудиту на підприємстві.

Варто враховувати, що незалежність внутрішнього аудиту важлива не сама по собі, а як першочергова передумова об'єктивності, оскільки рівень організаційної незалежності відділу внутрішнього аудиту безпосередньо впливає на об'єктивність внутрішніх аудиторів.

Об'єктивність вимагає, щоб внутрішній аудитор не підкорював свою думку з питань аудиту думкам інших осіб. Загрози об'єктивності повинні розглядатися на рівнях: персони аудитора, аудиторського завдання, функціональному, організаційному рівнях.

Негативний вплив на організаційну незалежність та персональну об'єктивність може бути викликаний особистим конфліктом інтересів, обмеженням повноважень доступу до документації, до спілкування з персоналом, до активів та ресурсів, у тому числі фінансових, але не обмежуватися цим. Визначення сторін, яким слід розкрити інформацію про негативний вплив на організаційну незалежність та персональну об'єктивність, залежить від очікувань керівництва та наглядової ради відносно обов'язків внутрішнього аудиту і рамок відповідальності керівника служби внутрішнього аудиту, окреслених у положенні про внутрішній аудит, а також від характеру самих загроз.

4.3. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці

Послаблення та недосконалість державного регулювання в сфері бухгалтерського обліку, криза моральних норм та низький рівень впливу культури та релігії на професійну діяльність в українському суспільстві сприяють зниженню довіри та престижу бухгалтерської професії. Оскільки існує можливість нехтувати нормами чинних нормативних актів виникає потреба у формуванні нових механізмів регулювання підвищення відповідальності бухгалтера перед суспільством, яким на сьогодні є професійна етика.

Специфічність етичного регулювання бухгалтерського обліку в ісламському суспільстві полягає, перш за все, в тому, що для мусульманина етика визначається Шаріатом (Ісламським Правом), який базується на положеннях Корану. Основним завданням Шаріату є забезпечення правосуддя і сприяння соціальному благополуччю членів суспільства шляхом дотримання заповідей Бога (Аллаха), сприяння захисту їх віросповідання. Оскільки в основі Шаріату лежать положення Корану, не дивно, що ісламська етика ґрунтується на вірі в Бога, на переконаннях дотримання божественних законів. Віруючи в Шаріат як в божественний закон, мусульманські бухгалтери намагаються засвоїти його цінності, щоб потім втілити їх на практиці. Іджма – це третє джерело ісламського права, яке врегульовує будь-які правові питання, які не обговорені в Корані або в Сунні [3]. Оскільки бухгалтери є окремими індивідами крім дотримання положень та настанов Шаріату вони несуть відповідальність також за дотримання кодексів етики, які розробляються з метою соціалізації економічної діяльності. Узагальнюючи вищевикладене можна виділити наступні рівні регулювання професійної етики бухгалтера в ісламських країнах.

В іслам визначено індивідуальний вибір поведінки бухгалтера, який полягає не тільки в максимізації особистої вигоди, але й вигоди для загального соціального благополуччя. Діяльність у сфері бухгалтерського обліку розглядається з точки зору досягнення всезагальної вигоди, при цьому особистий інтерес не враховується. Тому при укладенні угод з корпораціями, які діють в ісламських країнах необхідно враховувати особливості професійної етики бухгалтерів.

В умовах національної економіки механізм забезпечення дотримання вимог професійної етики бухгалтерами, який базується на дотриманні релігійних норм є непридатним, оскільки відсутні інструменти дотримання канонів релігії. Оскільки механізми регулювання засновані на релігії не придатні для використання українськими бухгалтерами, вважаємо, що удосконалити дотримання вимог професійної етики в сфері бухгалтерського обліку можна за допомогою використання ринкових механізмів. Оскільки професійна етика бухгалтера обмежена сферою соціально-економічних відносин і тісно пов'язана з правом в країні необхідно створити таку економічну ситуацію, коли недотримання вимог професійної етики та законодавства призведе до отримання підприємствами збитків, а дотримання навпаки доходів.

4.4. Професійне судження бухгалтера

Одним з факторів, що впливають на дотримання принципів професійної етики бухгалтера є професійне судження бухгалтера. В умовах планової економіки бухгалтерському обліку був властивий високий ступінь регулювання, як відносно порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, так і складання та подання бухгалтерської звітності. Це проявлялося в тому, що робота бухгалтера регламентувалася цілою системою інструкцій, які випускалися у великій кількості не тільки Міністерством фінансів, а й галузевими міністерствами і відомствами. При цьому, як правило, бухгалтер мав справу з типовими бухгалтерськими записами для фіксації конкретних господарських операцій. Така жорстка вертикаль регулювання бухгалтерського обліку призводила до того, що інструкції носили виключно

розпорядчий характер. В таких умовах основним завданням бухгалтера було безумовне дотримання норм бухгалтерських інструкцій [4].

З точки зору психології, в умовах соціалістичної економіки до професії бухгалтера не висувалося особливих вимог, оскільки робота бухгалтера носила переважно реєстраційний характер і здійснювалася за принципом «облік за правилами». За таких умов з професійної точки зору від бухгалтера були потрібні звичайні якості працівника, такі як уважність і добросовісність при відображенні фактів господарського життя відповідно до інструкції.

Поява багатоваріантності відображення економічної дійсності вимагає нових підходів, як до формування, так і до сприйняття бухгалтерських стандартів. Оскільки в цих умовах неможлива повна й жорстка регламентація всіх бухгалтерських процедур і правил, то сьогодні багато з них носять описовий характер. Відсутність чітких і однозначних рекомендацій щодо їх застосування приводить бухгалтера до необхідності мати особисту, обґрунтовану думку про доцільність використання на підприємстві того чи іншого варіанту обліку [4].

Це вимагає від бухгалтера певних ділових якостей, оскільки «набагато легше виконувати розпорядження, ніж: брати на себе хоча б мінімальну відповідальність, наприклад, по вибору того чи іншого методу оцінки або обліку» [4]. На характер прийняття таких рішень великий негативний вплив має історичний досвід ведення бухгалтерського обліку в умовах командної економіки, коли бухгалтер, працюючи в жорсткому формалізованому нормативному середовищі, звик до однозначності вимог нормативних бухгалтерських документів.

Поняття «професійне судження» виникло недавно в англійських країнах, тому воно базоване на британо-американській моделі та Міжнародних стандартах фінансової звітності, але разом із тим отримало визнання у майже всіх країнах світу. Вперше це поняття було відображено в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, у п. 45 «Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів» відмічено: «На практиці часто виникає необхідність збалансування якісних характеристик або ж забезпечення їх належного співвідношення, відповідних характеристик для досягнення цілі фінансових звітів. Відносна важливість тієї чи іншої характеристики у різних випадках є справою професійних суджень» [5, с.33].

Окрім цього, в МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зазначено, що за відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовують до операцій, іншої події або умови, управлінському персоналові слід використовувати професійне судження під час розроблення та застосування облікової політики, щоб інформація була:

- а) доречною для потреб користувачів із прийняття економічних рішень;
- б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:
 - подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
 - є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
 - є обачливими;
 - є повними в усіх суттєвих аспектах.

Згідно з думкою Я.В. Соколова *професійне судження* являє собою «думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером стосовно господарської ситуації і корисну як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [6]. Стосовно бухгалтерської професії це означає, що бухгалтеру при прийнятті рішень необхідно бути достатньо професійним та об'єктивним. Він не повинен орієнтуватися на власну вигоду чи на інтереси будь-кого з учасників господарського процесу.

Під час формування професійного судження управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених джерел у тій послідовності, в якій вони наведені далі:

а) вимоги та керівництва наведені в стандартах і тлумаченнях, у яких йдеться про подібні й пов'язані з ними питання;

б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу і витрат, що наведені в Концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Однак у міжнародних та вітчизняних нормативних документах взагалі не визначено таке поняття, як «професійне судження», а зафіксована лише сфера його застосування.

Об'єктом професійного судження в бухгалтерському обліку є господарський факт (операція), процес або подія в умовах невизначеності, що впливають на форму і зміст звітності господарюючого суб'єкта.

Професійне судження бухгалтера має визначальні особливості, зокрема:

– коло питань, стосовно яких воно формується, обмежене предметом бухгалтерського обліку;

– особа, яка формує професійне судження, повинна нести відповідальність за його якість;

– професійне судження, яке застосовується для прийняття рішення щодо вибору способу відображення в обліку господарських операцій, набуває характеру обов'язковості виконання, тобто має організаційно-методичний характер і підлягає закріпленню Положенням (наказом) про облікову політику, знаходить відображення у пояснювальній записці чи Примітках до річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, які їх складають;

– професійне судження бухгалтера необхідно формувати, виходячи з регулюючих обліковий процес нормативних документів, принципів бухгалтерського обліку, а також з урахуванням етично-моральних вимог до бухгалтера, визначених суспільством» [6, с.15].

Сформоване професійне судження бухгалтера повинно мати, щонайменше, наступні характеристики:

– по-перше, це власна думка професійного бухгалтера, яка не враховує інші думки з досліджуваного питання;

– по-друге, дану думку висловлюють в умовах невизначеності з професійних проблем, що не мають стандартного вирішення;

– по-третє, об'єктивність думки професійного бухгалтера не гарантована;

– по-четверте, думка має бути базована на знаннях, кваліфікації досвіді роботи конкретного професійного бухгалтера.

Від того, як бухгалтер буде трактувати факти господарського життя, будуть залежати фінансові показники звітності, які визначають стан підприємства і результати

його діяльності, а, це, в певній мірі, буде впливати на реакцію зовнішніх зацікавлених користувачів. Формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку фахівця, яка можлива тільки при високому рівні професійної бухгалтерської освіти.

Необхідність застосування професійного судження в роботі бухгалтера виникає у наступних випадках:

- присутні об'єкти обліку, специфіка яких вимагає застосування додаткових знань та умінь від бухгалтера при відображенні їх в бухгалтерському обліку;
- у нормативних документах містяться суперечливі норми, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;
- нормативні документи з бухгалтерського обліку, базовані на Міжнародних стандартах фінансової звітності передбачають наявність альтернативних варіантів обліку чи оцінки активів (зобов'язань);
- порядок обліку окремих господарської операції не встановлено нормативними документами, тому бухгалтер змушений приймати рішення на підставі загальностворених принципів і правил бухгалтерського обліку;
- існуючі вимоги до організації обліку підприємства в деяких положеннях мають загальний характер, конкретні критерії вибору відсутні, тим самим бухгалтеру надається свобода вибору рішень та їх обґрунтування;
- існуючі вимоги до змісту облікової політики підприємства в обов'язковому порядку передбачають варіантність вибору оцінок і способів обліку;
- відсутність рекомендованих критеріїв з того чи іншого питання, що дає бухгалтеру повну свободу в виборі і обґрунтуванні рішень;
- порядок формування та подання внутрішньої (управлінської) звітності носить рекомендаційний характер, тому бухгалтеру доводиться приймати рішення, орієнтуючись на очікувані інформаційні внутрішніх зацікавлених зовнішніх користувачів.

При виборі раціонального рішення слід, перш за все, виходити з умови забезпечення безперервності діяльності підприємства.

В ринковій економіці професія бухгалтера набула громадського значення. Це накладає особливу моральну відповідальність на представників цієї професії за суворе дотримання суспільних інтересів. Необхідність дотримання моральних норм визнано світовою професійною спільнотою бухгалтерів, і сьогодні дотримання етичних норм є невід'ємним атрибутом бухгалтерської професії [4].

ТЕМА 5

Етика для працівників державної контрольно-ревізійної служби

Питання до розгляду:

- 5.1. Сутність, мета та завдання Кодексу етики працівника ДКРС
- 5.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності
- 5.3. Протидія одержанню винагороди (подарунків)
- 5.4. Внутрішній контроль за дотриманням норм Кодексу етики

Терміни: Державна контрольно-ревізійна служба, ревізор, довіра, впевненість, повага, сумлінність, незалежність, об'єктивність, неупередженість, політичний нейтралітет, конфлікт інтересів, професійний розвиток.

Цілі і завдання: вивчення принципів професійної етики державних службовців, системи контролю за їх дотриманням, відповідальності за корупцію.

5.1. Сутність, мета та завдання Кодексу етики працівника ДКРС

Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби знайшли своє відображення в Кодексі етики.

Кодекс етики стосується кожного окремого контролера-ревізора, державного аудитора, керівництва органу ДКРС, вищого керівництва ГоловокРУ, а також осіб, які працюють в органі ДКРС та/або залучаються до контрольних заходів. Кодекс етики розроблено на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора, прийнятого в 1998 році, цінності і принципи якого поділяються працівниками ДКРС. Кодекс етики, схвалений протоколом загальних зборів трудового колективу ГоловокРУ від 09.09.09 № 4.

Головним завданням Кодексу етики є встановлення принципів етики та поведінки працівника для забезпечення гарантії високої якості його роботи і ефективної роботи ДКРС та її органів.

Працівник знайомиться з Кодексом етики під особистий підпис в спеціальному журналі. Поведінка працівника повинна відповідати очікуванням громадськості й забезпечувати довіру суспільства та громадян до органу ДКРС. Працівник має прагнути, щоб його поведінка була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин.

Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки працівника ставлять під сумнів його сумлінність і сумлінність органу ДКРС, який він представляє, якість та обґрунтованість контролю, а також може викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого органу ДКРС. Прийняття та застосування Кодексу етики сприяють зміцненню довіри до працівників, органів ДКРС і Служби загалом, а також до їхньої роботи.

Працівник має дбати про позитивний імідж та авторитет органу ДКРС та державної служби загалом, дорожити своїм ім'ям та статусом.

5.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності

На сьогодні, в умовах ринкової економіки роль Державної контрольно-ревізійної служби України особливо зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно-підготовлених працівників державної контрольно-ревізійної служби. Контрольно-ревізійна служба має забезпечити суворий контроль за використанням коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, а також контроль за збереженням державного і комунального майна всіма підприємствами, установами і організаціями. Головне контрольно-ревізійне управління України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю. Тому, головним елементом

модернізації контрольно – ревізійної служби є створення атмосфери довіри та поваги між ревізором та об’єктом контролю.

Вимоги до професійної етики працівників контрольно-ревізійної служби України визначені в Конституції України, Законі України “Про державну службу”, Кодекс етики працівників державної контрольно-ревізійної служби. Проте прийняття цього документу не вирішило завдання щодо узагальнення етичних вимог до державних службовців. Визначення етичних стандартів поведінки державних службовців шляхом їх затвердження лише наказом центрального органу виконавчої влади не дає можливості в повній мірі забезпечити належну юридичну силу й соціальне значення. Норми, започатковані у Кодексі, безумовно, відповідають вимогам сучасності. Проте на сьогодні безперечним є той факт, що ці якості треба виховувати. Тому керівникові слід створювати умови, за яких кожен працівник контрольно-ревізійної служби матиме можливість, виконуючи свої функції, встановлювати відносини з колегами та працівниками об’єкта контролю, на морально-етичних принципах. Зокрема, це може бути і створення спеціального курсу-факультативу із залученням фахівців у сфері психології, етики, моралі.

Фундаментальні принципи державного аудиту було визначено на Форумі державного аудиту у Великобританії. Форум державного аудиту постановив, що існують три фундаментальні принципи, що лягають в основу державного аудиту:

- незалежність державних аудиторів від організацій, що проходять аудит;
- широка сфера державного аудиту, тобто здійснення аудиту фінансової звітності, регулярності (правомірності), чесності та діяльності;
- спроможність державних аудиторів поширювати результати своєї роботи серед громадськості та демократично обраних представників [1].

Принцип незалежності державних аудиторів повинен гарантувати громадськості об’єктивність результатів аудиту. Тобто державний аудит повинен бути незалежним від організацій, які підлягають аудиту, щоб на аудиторів не можна було чинити тиск і щоб вони могли вільно виконувати свою роботу та формувати об’єктивну думку про ефективність використання бюджетних коштів, державного чи комунального майна.

Широка сфера державного аудиту передбачає формування державним аудитором не лише експертної думки щодо фінансової звітності (включаючи звітність щодо внутрішнього фінансового контролю) державних органів, а й аналіз таких питань, як регулярність та чесність державних органів відносно використання бюджетних коштів і майна. Принцип регулярності полягає у дотриманні державними органами норм відповідних законодавчих вимог. Поняття чесності тісно пов’язане з очікуваннями громадськості та влади щодо виконання державних обов’язків, які стосуються стандартів поведінки та діяльності. Тож державний аудит допомагає забезпечувати, щоб державні органи дотримувалися діючого законодавства, відкрито та неупереджено виконували свої статутні та етичні обов’язки відносно до громадськості та всіх зацікавлених сторін.

Дуже важливо, щоб ДКРС та її органи сприймалися із почуттям довіри, впевненості та поваги.

Поведінка працівників має сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та з іншими особами, з якими працівники спілкуються в рамках їх діяльності. Тому внесок працівників у загальну справу та співпраця, яку вони підтримують між собою, є головними елементами професіоналізму.

Довіра та повага до працівника з боку громадськості є, зазвичай, результатом звершень всіх працівників ДКРС минулого та сучасності. Тому справедливість та збалансованість стосунків працівника зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і інтересам всієї громадськості. Працівник має враховувати, що його зовнішній вигляд впливає на те, як громадськість та об'єкти контролю сприймають органи ДКРС і Службу загалом. Офіційний діловий стиль одягу сприяє створенню позитивного іміджу та авторитету Служби.

Законодавча і виконавча влада, громадськість та об'єкти контролю вправі бути впевненими в тому, що ДКРС та її органи будь-яку роботу здійснюють справедливо та неупереджено. Такому ставленню працівник повинен сприяти шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.

Сумлінність. Сумлінність є основною цінністю етики працівника. Працівники зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки при виконанні ними службових обов'язків і у стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка працівників не повинна викликати жодної підозри або сумніву. Сумлінність може вимірюватись термінами точності та справедливості. Сумлінність вимагає від працівників дотримання принципів державної служби, визначених Законом України «Про державну службу» та принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, виявлення чесності в їхній роботі та використанні коштів ДКРС.

Незалежність, об'єктивність та неупередженість. Працівники повинні бути незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених груп та бути об'єктивними при вирішенні проблем і питань, над якими вони працюють. Ці фактори вимагають від працівника поводитися у такій спосіб, щоб їхня незалежність зміцнювалася чи, якнайменш, не послаблювалася. Важливо, щоб працівники були незалежними та неупередженими не тільки у дійсності, але й в уявленні людей. Особисті чи зовнішні інтереси не повинні зашкоджувати незалежності працівників. Працівники повинні утримуватися від будь-якої іншої професійної діяльності, у якій вони мають особисті інтереси, якщо вони вступають у конфлікт з інтересами ДКРС чи її органу.

Офіційна документація за результатами контрольних заходів (акт, довідка, звіт, висновок) має складатися на підставі об'єктивної перевірки і оцінки зібраної належним чином інформації (доказів); на офіційну документацію не повинні впливати упередженість чи конфлікт інтересів.

Під конфліктом інтересів в Кодексі розуміються протиріччя між приватними інтересами працівника та його службовими повноваженнями, наявність яких може вплинути на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, а також на вчинення чи невчинення дій під час виконання наданих працівнику службових повноважень.

Важливо, щоб працівники виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій своїй діяльності, зокрема, акти, звіти, довідки, висновки та інші офіційні документи мають бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих актах, довідках, висновках і звітах, має спиратися винятково на докази, отримані та зібрані з дотриманням законодавства. Працівники повинні користуватися відомостями, що їм надають об'єкти контролю, та неупереджено їх оцінювати. Водночас, працівники

повинні шукати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони. Результати оцінки інформації не повинні залежати від джерела її отримання.

Політичний нейтралітет. ДКРС та її органи повинні дотримуватися політичного нейтралітету на словах та у дійсності — шляхом декларування політичної незалежності та її дотримання у щоденній роботі. Для неупередженого виконання контрольних повноважень працівники мають бути незалежними від будь-якого політичного впливу. Працівникам ДКРС не рекомендується членство у політичних партіях. Якщо працівник перебуває у лавах партії на час його призначення на посаду в орган ДКРС, працівнику рекомендується призупинити членство у політичній партії на період його роботи в Службі. Працівник повинен незалежно від власних політичних поглядів виконувати свої службові обов'язки в межах законодавства та з дотриманням норм Кодексу етики.

Конфлікт інтересів. У разі, коли працівники у передбачених законодавством випадках надають об'єкту контролю консультації чи послуги, не пов'язані з контрольними заходами (наприклад, роз'яснення, участь у семінарах чи тренінгах), вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричиняли конфлікту інтересів. Зокрема, працівники мають дбати про те, щоб їхні поради чи послуги не належали до функцій чи повноважень, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкта контролю.

Проходження державної служби в органах ДКРС несумісне з корумпованістю та хабарництвом. Працівники повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їхню незалежність та сумлінність.

Працівникам слід уникати стосунків з відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкта контролю й іншими особами, що можуть вплинути на їхню спроможність виконувати свої обов'язки, можуть бути сприйняті такими, що зашкоджують незалежності або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

Працівники не повинні:

- використовувати відомості, отримані при виконанні службових обов'язків, з метою одержання переваг для себе чи інших осіб;
- поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу;
- використовувати відомості проти (на шкоду) інших осіб.

У разі, якщо працівнику доручається виконання контрольних заходів на об'єкті, де він працював на керівних посадах або працюють (працювали у періоді, який підлягає контролю) особи, з якими працівник має родинні зв'язки, чи інші пов'язані особи, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника. Рішення про можливість і суттєвість впливу особистих чи сімейних обставин працівника на виконання зазначеного контрольного заходу приймає його безпосередній керівник.

Працівники не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах і повинні уникати стосунків, що можуть крити в собі ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їхню об'єктивність та незалежність.

Професійна таємниця. Працівник не повинен ні в усній, ні в письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час контрольного заходу, за винятком

випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами Служби. Працівник зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник повинен неухильно виконувати встановлені законодавством вимоги щодо використання інформації, отриманої під час виконання ним службових обов'язків. Працівник не повинен розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним при виконанні своїх службових обов'язків. Порушення правил використання інформації з обмеженим доступом тягне за собою відповідальність згідно із законодавством України. Працівник не має права розповсюджувати інформацію про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або про інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України та законами України.

Компетентність. Для компетентного та неупередженого здійснення повноважень працівники повинні поводити себе професійно у будь-який час і при виконанні своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог. Працівники не повинні обійматися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції. В ідеалі працівник має брати на себе лише ті зобов'язання, для виконання яких він володіє достатніми професійними знаннями, навичками і практичним досвідом. У разі, якщо для виконання певного професійного завдання працівник не має достатніх знань, навичок чи досвіду, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника, який приймає рішення з цього питання. Водночас, працівник має вжити всіх заходів для того, щоб його знання, навички та досвід відповідали встановленим до його посади вимогам.

Працівники повинні знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку та управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

Професійний розвиток. Працівники зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення покладених на них завдань. Для виконання посадових обов'язків при проведенні контрольних заходів (ревізій, перевірок, аудитів, оцінки тощо) працівники повинні використовувати найкращі методи та практику. При проведенні контрольних заходів працівники повинні дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю, а також визначених законодавством та внутрішніми документами норм і правил, що стосуються здійснення контролю. Працівники повинні постійно підвищувати свій рівень знань і навичок відповідно до функцій та завдань обійманих посад, підвищувати свій професійний, інтелектуальний та культурний рівень шляхом вивчення відповідних національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту, відвідування семінарів, курсів підвищення кваліфікації, участі в наукових конференціях, симпозіумах та шляхом самоосвіти.

5.3. Протидія одержанню винагороди (подарунків)

Під *винагородою (подарунком)* у цьому Кодексі етики розуміються матеріальні блага, послуги, пільги або інші переваги, у тому числі прийняття чи одержання предметів (послуг) шляхом їх придбання за ціною (тарифом), яка є істотно нижчою від

їх фактичної (дійсної) вартості, а також вартість незаконно одержаних послуг, отриманих від інших осіб у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків.

Працівники при виконанні службових обов'язків не мають права:

— просити або примушувати будь-яких осіб надавати винагороду (подарунки) собі або іншим особам;

— приймати прямо чи опосередковано винагороду (подарунки) за прийняття рішень, виконання дій, що входять до його повноважень, чи бездіяльність на свою користь чи інших осіб;

— надавати прямо чи опосередковано винагороди іншим особам, у т.ч. своїх керівників, за виконання останніми дій або невиконання певних дій (бездіяльність) на свою користь чи інших осіб.

Винагорода (подарунок) визнається наданою безпосередньо також, якщо її одержали особи, які є близькими родичами або іншими пов'язаними особами, за умови, що працівник про це знав та був зацікавлений в її отриманні.

Всі працівники КРУ під особистий підпис знайомляться з вимогами антикорупційного законодавства перед початком кожного контрольного заходу, установленими законами України "Про державну службу" та "Про засади запобігання і протидії корупції", у журналах за визначеною формою. Працівники здають заліки на знання нових вимог антикорупційного законодавства у всіх працівників регіональних КРУ.

До останніх нововведень, які зменшать ймовірність отримання винагород працівниками КРУ є (наказ Головного КРУ від 08.09.2011 № 235):

1. Заборонити вихід на об'єкт контролю для здійснення планового контрольного заходу частіше ніж один раз протягом календарного року.

2. Заборонити на об'єктах контролю, де здійснюється операційний аудит, проведення інших планових контрольних заходів.

3. Позапланові контрольні заходи здійснюються за наявності підстав, визначених Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні".

4. Аудит бюджетних програм, аудит місцевих бюджетів та моніторинг державних закупівель здійснювати виключно шляхом запиту необхідної інформації, матеріалів та документів - без виходу на об'єкт контролю.

5.4. Внутрішній контроль за дотриманням норм Кодексу етики

Керівники зобов'язані запобігати проявам неетичної поведінки підлеглих працівників шляхом організації системної роботи з розвитку професійної етики персоналу, насамперед, навчання, інформаційно-просвітницької підтримки та контролю за дотриманням працівниками норм Кодексу етики.

Працівники органів ДКРС, які є керівниками, повинні:

— демонструвати зразкову етичну поведінку, безпосередньо дотримуватись етики поведінки, визначеної Кодексом, а також вимагати її дотримання підпорядкованими їм працівниками;

— давати вказівки та доручення підпорядкованим працівникам винятково відповідно до чинного законодавства та з урахуванням їх рівня знань, досвіду і професійних навичок;

— здійснювати добір працівників з урахуванням їх моральних, професійних та ділових якостей;

— принципово реагувати на факти неналежної поведінки підпорядкованих працівників, у тому числі за повідомленнями (зверненнями) громадян та посадових осіб об'єктів контролю;

— запобігати виникненню конфлікту інтересів у підпорядкованих працівників, а у разі виникнення — сприяти його оперативному розв'язанню;

— об'єктивно оцінювати роботу підпорядкованих працівників, застосовувати моральні та матеріальні заохочення, а у разі порушення норм законодавства або недотримання Кодексу етики — притягувати їх до відповідальності.

Працівники мають усвідомлювати, що їх поведінка оцінюється керівниками, колегами, працівниками об'єктів контролю та громадськістю. Працівники мають прагнути до того, щоб їх поведінка не давала підстав для громадського (морального) осуду.

У разі недотримання Працівником положень Кодексу етики, яке одночасно є порушенням закону (зокрема, Кодексу законів про працю України, законів України «Про державну службу» чи «Про боротьбу з корупцією»), до нього застосовуються заходи згідно з законодавством [2].

ТЕМА 6

Етика для працівників державної податкової служби України

Питання до розгляду:

6.1. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби

6.2. Етика державних службовців. Світова практика

6.3. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби

6.4. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника

6.5. Протидія корупції в органах державної податкової служби України

Терміни: Державна податкова служба України, державний службовець, етичні принципи працівника, права та обов'язки податківця, відповідальність податківця, потреби працівника.

Цілі і завдання: вивчити вимоги до професійної етики працівників податкової служби, проаналізувати зарубіжний досвід контролю професійної етики працівників податкової, виявити відмінності положень Кодексу етики податківця та практики.

6.1. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби

Етичні норми, задекларовані в Законі України «Про державну податкову службу», у Кодексі честі працівника державної податкової служби та в інших законодавчо-нормативних актах, регламентують службову й позаслужбову поведінку податківця, яка відповідає вимогам сучасності. Безперечним є той факт, що ці якості треба виховувати. Тому керівництво органів державної податкової служби України створює

такі умови, за яких кожен працівник податкової служби має можливість підвищувати свою кваліфікацію, опановуючи етичні та психологічні норми ділового спілкування. Норми Кодексу є загальними та застосовуються працівниками органів державної податкової служби, які обіймають посади, віднесені до категорій посад державних службовців відповідно до Закону України «Про державну службу».

При прийнятті на посаду державного службовця в органи державної податкової служби працівник знайомиться з Кодексом, про що робиться письмове засвідчення в його особовій справі. Працівник повинен вживати необхідних заходів щодо відповідності його діяльності етичним вимогам, визначеним Кодексом. Дотримання працівником норм Кодексу є обов'язковим при проведенні щорічної оцінки, атестації, зарахуванні до кадрового резерву, призначенні на нову посаду, наданні характеристики чи рекомендації.

Працівник у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами, Кодексом честі працівника органу державної податкової служби України та загальними морально-етичними нормами поведінки у суспільстві.

Працівник, якого призначили вперше на посаду державного службовця, згідно зі статтею 17 Закону України «Про державну службу» складає Присягу державних службовців. Присяга державних службовців складається в урочистій обстановці у приміщенні, де встановлено Державний Герб України і Державний Прапор України, символіку органів державної податкової служби, у присутності керівництва органу державної податкової служби, працівника кадрової служби та колективу структурного підрозділу органу державної податкової служби, в якому працівник працюватиме.

Працівник зачитує Присягу та скріплює її текст своїм підписом. Після складення Присяги керівник органу державної податкової служби або інша посадова особа за його дорученням вручає працівнику службове посвідчення. Церемонія складання Присяги державним службовцем завершується виконанням Державного Гімну України.

ПРИСЯГА ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ

“Повністю усвідомлюючи свою високу відповідальність, урочисто присягаю, що буду вірно служити народові України, суворо дотримуватися Конституції та законів України, сприяти втіленню їх у життя, зміцнювати їх авторитет, охороняти права, свободи і законні інтереси громадян, з гідністю нести високе звання державного службовця, сумлінно виконувати свої обов'язки.

(Стаття 17. присяга державних службовців “Закону України “Про державну службу”)

ПРИСЯГА ОСІБ НАЧАЛЬНИЦЬКОГО СКЛАДУ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ

“Я, (прізвище, ім'я, по батькові), вступаючи на службу до податкової міліції, присягаю на вірність Українському народові. Присягаю додержуватися Конституції і законів України, захищати права людини і громадянина, сумлінно виконувати свої обов'язки. Присягаю бути чесним і мужнім, пильно стояти на сторожі економічних інтересів Вітчизни, суворо зберігати державну та службову таємницю. Якщо я порушу присягу, готовий нести відповідальність, встановлену законодавством України”.

(Стаття 23. “Прийняття на службу до податкової міліції” Закону України “Про державну податкову службу в Україні”)

Дотримання принципів Кодексу честі у службовій та позаслужбовій діяльності є обов'язком податківця та основою довіри громадськості до податкової служби. Податківець - це представник держави. Він має бути гідним звання державного службовця. Його професійний рівень, вчинки, інтелект та зовнішній вигляд формують уявлення громадян про Державну податкову службу України.

В основу професійної етики працівників ДПС мають покладатися насамперед професійні знання, вміння та навички, моральні норми й принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (в тому числі моральної, педагогічної, політичної, дипломатичної, внутрішньої, емоційної) культури та службовий етикет. Професійна етика

податківця ґрунтується на таких основних принципах: вірність народу й закону, законність, самодисципліна, об'єктивність, справедливість, ввічливість, терпимість, повага, правдивість, активна життєва позиція.

Етика податківця є специфічним видом професійної етики, яка аналізує дію, причому закономірну, загальних принципів та норм моралі у межах діяльності податківців.

Основними завданнями етики працівника державної податкової служби України є:

- підвищення довіри і впевненості суспільства в його етичних діях;
- узаконення накладення санкцій за неетичну поведінку;
- зменшення кількості неетичних вчинків шляхом їх осудження та покарання за них;
- виховування чуйності і підвищення підготовленості працівників державної податкової служби до ухвалення більш етичних варіантів рішень;
- подолання невпевненості у виборі між етичною і неетичною поведінкою;
- розвиток здібностей і вміння аналізувати етичний і вартісний результат;
- допомога працівникам державної податкової служби у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу;
- підвищення морального розвитку державних службовців.

Працівник податкового органу повинен:

- поважати себе як особистість і з повагою ставитися до всіх відвідувачів;
- усвідомлювати, що професійна репутація — понад усе;
- цінувати співробітництво;
- пам'ятати, що ніщо так не компрометує, як розгубленість;
- бути терпимим до недоліків відвідувача.

Діяльність податківців має державний характер, оскільки вони — посадові особи, представники влади, здійснюють владні повноваження. Вони наділяються цими повноваженнями для захисту інтересів суспільства, держави і її громадян. Закон визначає державний характер рішень, які вони приймають, тому що від них залежить процес наповнення державного бюджету. Органи ДПС наділені двома основними повноваженнями: збирати державні податкові доходи та здійснювати контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства.

Працівник ДПС повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не тільки за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, але і за рахунок особистих якостей, що забезпечують йому довіру і повагу платника податків. Також важливими для результативності діяльності податківця є його інтелект, менталітет, здібності, знання механізмів державної податкової служби.

Працівник ДПС повинен дотримуватись меж добрих взаємин з платниками податків. Це потрібно для того, щоб у необхідний момент виявити неупередженість, щоб інтереси справи збирання податків не вступили в протиріччя з особистими інтересами працівника ДПС і платника податків.

Податкова служба повинна мати свій імідж і авторитет серед платників податків. Це фактор довіри платників податків до держави і до закону, а значить — це інструмент національного добробуту. Однак імідж — це хитке поняття. Варто один раз платнику податків зіткнутися з непрофесіоналізмом чи брутальністю — і репутація

самої установи може різко похитнутися. Тому імідж податкової служби залежить від усіх працівників, зайнятих в установі.

6.2. Етика державних службовців. Світова практика

Як зазначено в Концепції адаптації інституту державної служби в Україні до стандартів Європейського Союзу (Указ Президента України від 05.03.2004 р. № 278/2004), з огляду на стратегічне завдання України щодо здійснення системних перетворень реальних (внутрішніх) передумов для вступу до Свросоюзу наближення державної служби до загальноприйнятих засад для країн — членів ЄС набуває особливо актуального значення.

Одним із проблемних питань діючої системи державної служби, яке потребує подальшого вирішення, є нормативне врегулювання вимог професійної етики державних службовців. Проте не лише визначення морально-етичних принципів службової поведінки державних службовців, а й законодавче закріплення механізму їх запровадження і дотримання має велике соціальне значення та є головною тенденцією сучасного розвитку державної служби зарубіжних країн.

Етична система державної служби США [2]. Розвиток етичної системи державної служби США охоплює понад два сторіччя. Етичні принципи, норми, механізми функціонування державного управління США було запозичено з американської моделі управління бізнесом. Відмінною ознакою американської моделі розвитку теорії державного управління є увага до розвитку індивідуальних здібностей працівників та економічна мотивація. У 30-х роках ХХ ст. на зміну поняттю «економічна людина» було запроваджено «школу людських відносин», основними поняттями якої стали «задоволення працею» і «моральний вплив», а провідну роль став відігравати індивід, а не організація. Основна ідея школи полягала в тому, що зміна системи управління неможлива без зміни поведінки індивідів.

Американці надають дуже великого значення питанням професійної етики державних службовців. У 1958 р. Конгрес США прийняв резолюцію, яка ухвалила етичний кодекс для працівників федеральних служб, а у 1989 р. — закон про реформу етичних норм. У жовтні 1990 року президент США посилив етичні вимоги до державних службовців виконавчим указом «Принципи етики поведінки посадових осіб і службовців держапарату». Основний мотив етичних вимог до державних службовців — це належне виконання службового обов'язку, чесність і відповідальність.

Основним етичним інститутом в адміністрації США є Комітет з урядової етики. Він виконує декілька основних функцій: забезпечення підтримку високих етичних стандартів у середовищі державних службовців, запобігання конфліктам інтересів і їх вирішення, підвищення суспільної довіри до виконавчої влади, надання етичної освіти службовцям (за даними Комітету таку освіту щороку здобувають понад 600 тис., або 50 %, державних службовців). Комітет має також право видавати «коригуючі розпорядження стосовно окремих установ і службовців».

Крім Комітету з етики на особливу увагу заслуговує блок адміністративно-правового захисту персоналу, зокрема Рада із захисту системи заслуг. Вона опікується постійними федеральними службовцями з приводу порушень принципу системи заслуг та є надзвичайно авторитетною серед службовців. На думку дослідників, Рада є запорукою ефективності роботи державних службовців і загалом «управлінської

машини». Як уже зазначалося, система заслуг — це система принципів добору і просування службовців по службі на основі їх професійних і ділових якостей. Рішення Ради, завданням якої є захист службовців від свавілля керівників, майже ніхто не піддає сумніву. Саме існування Ради, вважають дослідники, змушує представників вищої бюрократії дотримуватися належної службової поведінки.

Державний службовець США не відчуває себе гвинтиком бездушного механізму управління, а свідомо бере участь у вирішенні суспільних проблем. Самодіяльність у боротьбі за професійну честь державного службовця реалізується також засобами Американської асоціації державних службовців, Національної організації Честі, які провадять щорічні наукові конференції «Державна служба — як честь та честь державної служби».

Отже, сучасна етична система державної служби США є важливим елементом системи формування прозорого, етичного, відповідального уряду. Вона має цілісний характер, є децентралізованою, у ній логічно поєднано політико-правові й суто морально-етичні засоби, які сприяють створенню умов для функціонування етичної професійної державної служби та її вдосконалення.

Стандарти професійної етики державних службовців країн Європи [2]. Професійна етика у розвинених демократичних країнах Європи розглядається як основна мета управління людськими ресурсами. Якщо етичні принципи проголошено, то вони мають бути нормою щоденної практики.

Комітет Міністрів Ради Європи схвалив і рекомендував для прийняття країнами — членами Ради Європи зразок Кодексу поведінки державних службовців. У цьому Кодексі відсутні принципи щодо професіоналізму державних службовців, адже кваліфіковану працю мають виконувати лише професійно підготовлені особи.

Прийняття етичного кодексу можна розглядати як один із способів подолання бюрократизму та корупції. Кодекс визначає стандарти чесності та поведінки, яких мають дотримуватися державні службовці, загальні принципи, що окреслюють етичні межі службової діяльності, норми і правила реалізації цих принципів.

Запропонований Комітетом зразок Кодексу поведінки державних службовців сприяв прийняттю національних кодексів, створенню спеціальних державних інституцій з проблем етики, запровадженню навчання тощо.

Великобританія. Центральна ідея етичного врядування в Європі цілком відповідає підходу, який реалізується у США. Однак це не означає, що способи її реалізації є ідентичними. Найближчою до системи США є етична система Великобританії.

Дослідники Британської державної служби відзначають, що їй притаманні висока корпоративна етика, сувора відповідність кодексу адміністративної моралі. Існує думка, що високі моральні якості державних службовців завжди були предметом особливої гордості британців. Британського державного службовця характеризують висока самодисципліна, чесність, моральність, турбота про «суспільний гаманець», професійна честь, прагнення завжди знайти найкраще рішення. Громадянська служба і сьогодні розглядається у Великобританії як «почесний обов'язок шляхетних людей», як знак довіри до них з боку «корони» і суспільства.

Поведінка «слуг корони» регламентується етичним Кодексом державного службовця. У світовій практиці немає аналога цього документа. Його своєрідність полягає в тому, що він, з одного боку, регламентує етику професійної діяльності

службовців, починаючи від надання послуг населенню до політичних консультацій міністрам, з іншого — визнає взаємні обов'язки службовців і міністрів. Тому він складається з двох частин: вимог до службової діяльності міністрів та вимог до решти службовців.

Принципи відкритості та відповідальності «нової» державної служби Великобританії з 1991 р. стали утверджуватися через десятирічну державну програму «Громадянська хартія». Метою програми є досягнення найвищих можливих стандартів діяльності в інтересах тих, хто користується державними послугами у Великій Британії. Хартією було встановлено стандарти державних послуг у 40 галузях (у тому числі у сфері оподаткування). Для виявлення і запозичення кращого досвіду надання державних послуг, а також підвищення відповідальності державних установ за задоволення потреб споживачів у 1992 р. Кабінетом Міністрів було введено загальнонаціональну премію «Знак хартії».

Загалом діяльність «Громадянської хартії» сприяла кращому розумінню населенням своїх прав під час отримання державних послуг, а також створила передумови для зміни психології та культури самих державних службовців. Етика доповнюється законом як засобом зовнішнього примусу. Етика державного службовця — це не стан, якого повинні досягнути службовці, а безперервний процес етичного самовдосконалення.

Етику слід розглядати не як набір рецептів, а як допоміжний засіб у визначенні цілей державного управління і способів їх досягнення на державній службі.

У 1994 р. за наказом прем'єр-міністра Великобританії було створено як постійний інститут Комітет з проблем стандартів у суспільному житті, завданням якого стало вивчення стандартів поведінки та роботи всіх державних службовців, у тому числі стандартів їх фінансової та комерційної діяльності.

Франція. У Франції, як і в більшості країн Європи, етика державного службовця означає, насамперед, повагу до закону. Як і у Великобританії, вирішальною в успішному реформуванні державної служби визнано моральну мотивацію — свідоме ставлення державних службовців до реформ як до особистих цілей.

Ще в 70-ті роки ХХ ст. в законодавстві Франції про державну службу серед обов'язків державного службовця було регламентовано дотримання ряду принципів і правил службової поведінки. У 90-ті роки склалася об'єктивна потреба реформування державної служби у зв'язку зі зниженням її авторитету, виникненням нових комплексних завдань. Підвищена увага стала приділятися не лише законодавчому закріпленню правил службової поведінки, а й їх реалізації.

У 1991 р. було створено низку органів, зобов'язаних спостерігати, розкривати і відстежувати серйозні порушення правил службової поведінки державних службовців та доводити, за необхідності, відповідну інформацію про це до прокуратури й інших органів (Центральний департамент по запобіганню корупції, Міжвідомча комісія з розслідування контрактів, що укладаються службовцями, Вища рада з етики в національній поліції). Важливим напрямом адміністративної реформи є також підготовка державних службовців з менеджменту, який пов'язує утвердження нового підходу до їх професійної етики з формуванням «нової управлінської культури».

Росія. Основний акцент у реформуванні державної служби Росії робиться не на структурному, а на кадровому аспекті вдосконалення. Процес реформування — справа не одного року і залежить від низки факторів, у тому числі політичного характеру.

У нормативно-правових актах і в спеціальній літературі наводиться загальний перелік вимог, рис і якостей, які зумовлюють і характеризують етичну поведінку державного службовця. Проте завдання щодо їх практичного втілення залишається невирішеним у теорії та методології державного управління.

Аналіз етики державних службовців США, Великобританії, Франції та Росії свідчить: незважаючи на відмінності у підходах до формування комплексної системи норм і способів функціонування етики державних службовців, незмінною є її мета — забезпечити професійну діяльність службовців в інтересах громадян і суспільства, а також запобігти можливим зловживанням владою і порушенням закону.

Професійну етику не можна запровадити авторитарними методами. До цього процесу потрібно залучати самих державних службовців. Продуктивним є лише двосторонній спосіб її запровадження: з одного боку, потрібно усвідомлення ролі професійної етики як основи професійної культури, колективне вироблення її цінностей і норм кожним службовцем, а з іншого — політична воля з належним формальним забезпеченням професійної етики як робочого інструменту державної служби.

6.3. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби

Прогресивним кроком стало прийняття Кодексу честі працівника органів Державної податкової служби України [1], який визначає морально-етичні принципи у службовій та позаслужбовій діяльності: **патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність**. Розробка окремими державними структурами відомчих правил поведінки передбачена Загальними правилами поведінки державного службовця, в яких зазначено, що «для державних службовців, які працюють в апараті органів прокуратури, судів, дипломатичної, митної, податкової служб..., відповідними органами можуть затверджувати кодекси професійної поведінки».

Вимоги Кодексу спрямовані на забезпечення справляння законодавчо встановлених податків за умови сприяння громадянам у добровільному дотриманні ними податкового законодавства, посилення справедливості та ефективності діяльності органів державної податкової служби. Вимоги Кодексу відповідають Конституції України та основним принципам державної служби, які визначені Законом України «Про державну службу».

До **загальних позитивних моральних якостей**, якими має володіти працівник ДПС згідно Кодексу належать: чесність, порядність, ввічливість, тактовність, доброзичливість, охайність, вихованість, терпіння, гуманізм; до **спеціальних позитивних моральних якостей** — ерудованість, компетентність, принциповість, людяність, стриманість, рішучість, сміливість, уважність, чуйність, самокритичність.

Дії та рішення податківців зачіпають права та інтереси громадян, тому вони повинні відповідати принципам і нормам моралі, охороні авторитету державної влади і її представників. Виконання державних обов'язків потребує від представників влади розвинутого почуття відповідальності за свої рішення, дії. Процес стягування податків не є завжди добровільним, тому співробітники ДПС виконують комунікативні, організаторські, виховні та інші функції, реалізація яких вимагає найвищого

напруження психіки, зібраності у спілкуванні з платником податків. Їх дії та рішення повинні відповідати закону.

Діяльність податківців здійснюється у сфері соціальних і міжособистісних конфліктів. Податківець не повинен обійматися питаннями, які можуть вплинути або бути пов'язаними з його фінансовими інтересами дружини, дітей, родичів. Спілкуючись із близькими та знайомими людьми, податківець не повинен розголошувати службові відомості, демонструвати власну поінформованість, брати на себе обов'язок вирішувати питання, які не входять до кола його службових обов'язків.

Ще одна важлива сфера — особисте життя податківця, зокрема, його сімейні стосунки, особисті зацікавлення, дозвілля. Чуйність, тактовність, гостинність — ці та інші подібні риси повинні визначати поведінку податківця в позаслужбовий час, у домашніх умовах. Працівникам ДПС забороняється обійматись іншою роботою, крім професійної діяльності, особливо якщо вона входить у протиріччя з службовими обов'язками.

Дотримання працівником у своїй поведінці вимог Кодексу є основою для:

- задоволення працівника працею у колективі та відчуття ним свого особистого внеску в досягнення загальних цілей державної податкової служби;
- зростання довіри українського суспільства до державної податкової служби, формування у громадян впевненості у рівності кожного перед законом;
- надання якісних послуг органами державної податкової служби, які задовольнятимуть потреби громадян, сприятимуть підвищенню рівня добровільного виконання ними вимог податкового законодавства.

6.4. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника

Працівник зобов'язаний служити Українському народові, демонструючи етичну поведінку, усвідомлюючи, що державна служба передбачає:

- відданість Українському народу, зобов'язання діяти в інтересах держави та відстоювати національні інтереси, утверджуючи базові суспільні цінності;
- свідоме підпорядкування власних інтересів суспільним вимогам та інтересам і державним пріоритетам;
- професійне, сумлінне виконання службових обов'язків згідно з Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами.

Визначальними правовими принципами діяльності працівників ДПС є правомірність, правова впевненість та рівність перед законом, які мають розглядатися на фоні доцільності та дієвості.

Основні принципи працівників Державної податкової служби України: правомірність, правова впевненість, рівність перед законом.

Правомірність. Принцип правомірності в діяльності податкової служби означає:

- правильне застосування законів;
- гарантію бездоганності адміністративних процедур та доброчесності працівників;
- чітке обґрунтування рішень за скаргами та апеляціями платників податків.

Правова впевненість. У діяльності податкової служби важливим є послідовність виконання своїх обов'язків. Принцип правової впевненості означає:

- визначеність прав та обов'язків як платника податків, так і податкової служби;

- надання платникам податків достовірної та повної інформації, передбаченої правовими актами;
- чіткість розподілу обов'язків та персональної відповідальності серед працівників податкової служби;
- належну оперативність розгляду справ (своєчасну підготовку та видачу платникам податків передбачених законодавством довідок, посвідчень, інших документів);
- усвідомлене ставлення до своїх повноважень у відносинах з платниками податків.

Рівність перед законом. Цей принцип вимагає від податкової служби чіткості у проведенні податкової політики. Визначальною для державної організації є діяльність, що ґрунтується на правових принципах. У разі якщо державна організація, призначення якої — здійснювати контроль за виконанням вимог закону, сама їх не дотримується, цим самим вона порушує сутність демократії.

Платники податків очікують, свідомо чи несвідомо, що дії працівників податкової служби відповідають вимогам закону, мають правову впевненість і відповідають за рівність перед законом, у протилежному випадку платники податків ухилятимуться від виконання своїх податкових зобов'язань.

Принцип рівності перед законом означає:

- зрозумілість та визначеність у проведенні податкової політики;
- гарантії єдиного підходу до виконання функціональних обов'язків.

Податкова служба є державною організацією, призначеною здійснювати контроль за дотриманням закону, але водночас вона є й виконавчою організацією, яка повинна оперативно та ефективно виконувати роботу, ґрунтуючись на правових принципах.

Повага податківця до платників податків зумовлена одним з основних принципів державної служби — пріоритетом прав людини і громадянина. Покращити обслуговування платників податків, створити їм зручні умови для виконання податкових зобов'язань — одне з основних завдань реформування податкової служби. Працівники податкової служби мають з належною повагою ставитись до прав, обов'язків та законних інтересів громадян, не повинні проявляти свавілля чи байдужості до їх правомірних дій та вимог, допускати проявів бюрократизму, відомчості та місництва, нестриманості у висловлюваннях. Усі платники податків — громадяни та підприємства очікують від податкової служби шанобливого ставлення до них і надання якісних послуг. У свою чергу вони надають податковій службі закриту інформацію: особисті дані про себе та інших. Тому вони мають бути впевненими, що податкова служба зберігає конфіденційність цієї інформації. Іноді ж трапляються ситуації, коли платники податків діють нечесно, тому податківці намагаються в першій же інстанції запобігати таким ситуаціям шляхом застосування превентивних заходів. Наприклад, шляхом надання інформації, належної уваги до адміністрування податків, водночас чого платники податків вчасно отримують чіткі рішення за оскарженнями та запитамі, а також шляхом роз'яснення законів. Якщо все це не дає позитивних результатів, податкова служба застосовує жорсткі заходи шляхом проведення коригувань, притягнення до адміністративної відповідальності, частіших та інтенсивніших контролів або, зрештою, притягнення до кримінальної відповідальності.

Морально-етичні принципи працівника податкової служби: патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність, справедливість, законність, нейтральність та неупередженість, ефективність, прозорість і відкритість

Патріотизм. Любов до України, захист її суверенності та економічних інтересів, самовіддана праця на благо Українського народу. Неухильне дотримання Конституції України, чинного законодавства. Шанування державних символів - Державного Прапора України, Державного Герба України і Державного Гімну України. Недопущення дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам держави чи негативно вплинути на репутацію державної служби.

Духовність. Наслідування духовним та моральним цінностям - мудрості, мужності, шляхетності, порядності, сформованим багатовіковою історією Українського народу. Постійне вдосконалення свого інтелектуального та культурного рівня.

Чесність. Правдивість, сумлінне виконання своїх обов'язків з визнанням верховенства Закону. З професією податківця несумісні корумпованість та хабарництво. «Професійна чесність» означає, що працівники податкової служби у своїй діяльності дотримуються вимог законів і не входять у зговір з платниками податків. Такі поняття, як бездоганність і порядність на сьогодні дещо знецінені, але саме вони адекватні змісту професійної чесності. Професійна чесність податківців не повинна підлягати сумніву. Працівник повинен усвідомлювати, що державна посада є виявом довіри народу. Проходження державної служби в органах державної податкової служби несумісне з корумпованістю і хабарництвом.

Культура спілкування. Вільне володіння державною мовою. Пріоритет прав людини. Відкритість, толерантність, повага та довіра до громадян і колег. Неупереджене ставлення до платників податків.

Корпоративність. Збереження честі та примноження кращих традицій свого колективу. Вміння працювати з людьми, прислухатися до їхньої думки, бути принциповим і вимогливим до себе, ініціативним і відданим справі. При цьому заздрість і зневага, приниження гідності колег по роботі - неприпустимі. Кожен, хто досягає успіху, - гідний поваги та пошани, хто відчуває труднощі у роботі, - має право на підтримку та допомогу колег. Працівник повинен примножувати кращі традиції свого колективу, бути принциповим і вимогливим до себе, колег і громадян, поважати права, законні інтереси, честь, гідність, репутацію осіб. Працівник повинен відстоювати професійну честь і гідність як особисту, так і своїх колег, не допускати розголошення недостовірної інформації та упередженої критики на їх адресу. Працівник зобов'язаний мати охайний діловий зовнішній вигляд. Керівник зобов'язаний бути відданим етичним принципам і нормам професійної діяльності та демонструвати підлеглим і громадянам зразкову етичну поведінку та здійснювати добір працівників до органу державної податкової служби, враховуючи їх моральні, професійні та ділові якості. Також керівник повинен бути справедливим в оцінці роботи підлеглих, застосовуючи відповідне моральне і матеріальне стимулювання працівника, у тому числі просування по службі.

Справедливість. Працівник повинен постійно вдосконалювати організацію своєї роботи на засадах справедливості. Своїми вчинками, діями, поведінкою зміцнювати віру громадян у законність дій та рішень органів державної податкової служби, сприяти добровільному дотриманню ними вимог податкового законодавства.

Законність. Працівник зобов'язаний дотримуватися Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права.

Працівник не повинен допускати впливу на виконання своїх службових обов'язків особистих (приватних) інтересів, інтересів членів своєї сім'ї або інших осіб, якщо ці інтереси не збігаються із завданнями органів державної податкової служби та/або суперечать їм.

Нейтральність та неупередженість. Працівник не може бути членом політичної партії і незалежно від власних політичних поглядів повинен виконувати свої службові обов'язки в межах законодавства з дотриманням норм Кодексу. На час перебування на посаді в органах державної податкової служби працівник зобов'язаний призупинити членство в політичній партії. Працівник, з урахуванням конституційних прав, може брати участь у громадській діяльності лише в позаробочий час, не підтримуючи віру громадськості в неупереджене виконання ним своїх службових обов'язків. Під час виконання службових обов'язків працівник зобов'язаний будувати свої відносини з громадянами на основі довіри, поваги та неупереджено ставитися до різних політичних і релігійних переконань, уникати будь-яких дій, що порушують стандарти етичної поведінки.

Ефективність. Працівник повинен постійно працювати над удосконаленням свого професійного рівня. Працівник повинен виконувати службові обов'язки, проявляючи ініціативу, творчість і принциповість, ефективно використовувати робочий час. Працівник повинен використовувати ввірені йому службове майно, кошти та будь-які інші активи ефективно, за призначенням та заощадливо.

Прозорість і відкритість. Працівник не повинен приховувати від громадян інформацію, яка згідно з нормативно-правовими актами може або повинна бути розповсюджена належним чином, умисно затримувати її, надавати недостовірну чи неповну інформацію. Працівник повинен обґрунтовувати та роз'яснювати прийняті ним рішення.

6.5. Права, обов'язки та відповідальність працівника

Працівник ДПС не має права:

- сприяти, використовуючи своє службове становище, фізичним та юридичним особам у здійсненні ними підприємницької діяльності з метою незаконного одержання за це матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг.

- обійматися підприємницькою діяльністю безпосередньо, через посередників або підставних осіб, бути повіреним третіх осіб при вирішенні справ у органах державної податкової служби, а також виконувати роботу на умовах сумісництва (крім наукової, викладацької, творчої діяльності).

- входити особисто (крім випадків, коли державний службовець здійснює функції з управління акціями (частками, паями), що належать державі, та представляє інтереси держави в раді товариства (спостережній раді) або ревізійній комісії господарського товариства), через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, кредитно-фінансових установ, господарських

товариств тощо, організацій, спілок, об'єднань, кооперативів, які здійснюють підприємницьку діяльність.

Працівник зобов'язаний:

- дотримуватися комерційної та службової таємниці.
- неухильно виконувати встановлені законодавством вимоги щодо використання інформації, отриманої під час виконання ним службових обов'язків.
- не розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним при виконанні своїх службових обов'язків.
- не розповсюджувати інформацію про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або про інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України.

Доручення, надане керівником, повинно бути законним, чітким, зрозумілим. Його виконання необхідно здійснювати точно і в установлений строк. Працівник, дотримуючись норм чинного законодавства, самостійно визначає правомірність доручень, наданих керівництвом, та можливу шкоду, що буде завдано інтересам суспільства, людині, державі у випадку виконання доручення, яке не є правомірним.

У разі одержання доручення (письмового чи усного), яке працівник вважає неправомірним, останній зобов'язаний негайно доповісти про це особі, яка надала доручення, а в разі його підтвердження — не виконувати його, а повідомити вищого за посадою керівника.

Працівник має право на:

- належні, безпечні і здорові умови праці;
- своєчасне одержання винагороди за працю;
- захист від незаконного звільнення;
- соціальний захист;
- захист від необ'єктивного оцінювання результатів його роботи;
- захист від незаконного тиску з метою прийняття рішень, які суперечать нормам чинного законодавства України.

Під час роботи в податкових органах можуть виникати конфлікти інтересів.

Конфлікт інтересів впливає із ситуації, коли податківець як державний службовець має приватний інтерес, тобто переваги для себе або своєї родини, близьких родичів, друзів чи осіб та організацій, з якими він має або мав спільні ділові чи політичні інтереси, що впливає або може впливати на упереджене та об'єктивне виконання службових обов'язків. Будь-який з таких конфліктів має бути вирішений до прийняття на державну службу чи призначення на нову посаду.

Працівник повинен виконувати обов'язки, передбачені законами України «Про державну службу», «Про державну податкову службу в Україні», «Про державну таємницю», іншими нормативно-правовими актами, та не допускати корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, визначених Законом України «Про боротьбу з корупцією». Працівник не має права обійматися забороненою законодавством діяльністю, а також повинен відмовитися від здійснення іншої, не забороненої чинним законодавством діяльності, якщо вона може призвести до конфлікту інтересів.

6.6. Протидія корупції в органах державної податкової служби України

За визначенням Кодексу етики, **винагорода** (подарунок) — матеріальні блага, послуги, пільги або інші переваги, у тому числі прийняття чи одержання предметів (послуг) шляхом їх придбання за ціною (тарифом), яка є істотно нижчою від їх фактичної (дійсної) вартості, а також вартість незаконно одержаних послуг, отриманих від громадян у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків.

Працівник при виконанні службових обов'язків не має права:

— просити або примушувати будь-яких осіб надавати винагороду (подарунки) собі або іншим особам;

— приймати прямо чи опосередковано винагороду (подарунки) за прийняття рішень, виконання дій, що входять до його повноважень, чи бездіяльність на свою користь чи інших осіб;

— надавати прямо чи опосередковано винагороди (подарунки) іншим особам, у т.ч. своїх керівників, за виконання останніми будь-яких дій або невиконання певних дій (бездіяльність) на свою користь чи інших осіб.

Винагорода (подарунок) визнається наданою безпосередньо, якщо винагороду (подарунок) одержали особи, які є близькими родичами, інші особи, за умови, що працівник про це знав та був зацікавлений в її отриманні.

Громадяни мають право подавати до органів державної податкової служби в установленому законодавством порядку звернення про порушення працівниками етичних норм поведінки. Результати розгляду звернення органи державної податкової служби доводять до відома громадян, які вносили ці звернення. Органи державної податкової служби узагальнюють та аналізують звернення про порушення працівниками етичних норм поведінки та періодично інформують громадськість про результати їх розгляду.

Робота державного службовця входить до компетенції Закону України «Про боротьбу з корупцією».

Закон України „Про боротьбу з корупцією” до **корупційних діянь** відносить:

а) діяння державних службовців, що полягають у незаконному одержанні матеріальних благ за виконані дії чи придбання їх за спеціально зниженою ціною;

б) одержання державним службовцем кредитів, позичок, нерухомого та іншого майна, цінних паперів з використанням пільг, при цьому не передбачених законодавством.

Крім них можна віднести:

в) вимагання коштів від громадян за надання послуг, на які вони мають право за законом;

г) здійснення державними службовцями безпосередньо чи через підставних осіб підприємницької діяльності з використанням посадових повноважень та інші.

Закон України „Про боротьбу з корупцією” передбачає ряд спеціальних обмежень щодо державних службовців, у тому числі і працівників органів ДПС, спрямованих на попередження корупції:

- використовувати своє службове становище для сприяння фізичним чи юридичним особам у їх діяльності; суміщати свою роботу з іншими видами діяльності (крім наукової, викладацької, творчої);

- входити до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, установ, організацій; перешкоджати у доступі громадян до інформації, яка необхідна їм.

За вчинене корупційне діяння, що не містить ознак злочину, службовці несуть адміністративну відповідальність у розмірі від 25 до 50 н.м.д.г. за спеціальною процедурою. Адміністративна відповідальність накладається, зокрема, за порушення ст. 184-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення „Неправомірне використання державного майна”). Також може накладатися кримінальна відповідальність (ст. 364 Кримінального кодексу „Зловживання владою або службовим становищем”, ст. 368 КК „Одержання хабара”). Основні види порушень та відповідальність за них наведено в табл. 13.

Таблиця 13

Штрафні санкції за порушення принципів професійної етики працівниками податкової служби

№ з/п	Суть порушення	Розмір штрафу
1	2	3
1	Одержання неправомірної вигоди (стаття 212-21 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією незаконно одержаної неправомірної вигоди матеріального характеру
2	Пропозиція або надання особі неправомірної вигоди у тому числі за ціною, нижчою за мінімальну ринкову (стаття 212-22 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
3	Сприяння особою з використанням посадового становища фізичним або юридичним особам у здійсненні ними господарської діяльності, одержанні субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів, пільг, укладенні контрактів (у тому числі на закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти) з метою одержання за це неправомірної вигоди (стаття 212-23 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією незаконно одержаної неправомірної вигоди матеріального характеру
4	Здійснення підприємницької діяльності безпосередньо або через посередників чи інших осіб, та виконання роботи за сумісництвом (крім викладацької, наукової, творчої роботи або медичної практики у позаробочий час) (стаття 212-24 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією отриманої винагороди від підприємницької діяльності чи роботи за сумісництвом
5	Незаконне входження до складу органу управління або наглядової ради підприємства чи організації безпосередньо або через представника чи підставних осіб, що має на меті одержання прибутку (крім випадків безпосереднього виконання функцій з управління акціями (частками, паями), що належать державі, або представництво інтересів держави в раді товариства (спостережній раді), ревізійній комісії господарського товариства) (стаття 212-25 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
6	Неправомірна відмова особи у наданні інформації, яка підлягає наданню на запит фізичної або юридичної особи, несвоєчасне або неповне її надання, надання інформації, що не відповідає дійсності (стаття 212-26 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від двадцяти п'яти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

7	Неправомірне втручання особи з використанням посадового становища в діяльність державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування або посадових осіб з метою перешкоджання виконанню ними своїх повноважень (стаття 212-27 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
8	Порушення вимог щодо подачі відомостей про доходи та зобов'язання фінансового характеру (стаття 212-28 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від десяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
9	Неподання або несвоєчасне подання відомостей про відкриття валютного рахунку в установі банку-нерезидента (стаття 212-28 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від десяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
10	Невжиття заходів щодо запобігання та протидії корупції уповноваженими на це особами (стаття 212-29 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
11	Порушення порядку фінансування політичних партій та виборчих кампаній в органи державної влади та органи місцевого самоврядування (стаття 212-30 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від ста до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
12	Незаконне використання інформації, що стала відома у зв'язку з виконанням посадових повноважень (стаття 212-31 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
13	Одержання особистого подарунка (дарунка) (стаття 212-32 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від десяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією такого подарунка (дарунка)
14	Неподання відомостей про наявність особистих інтересів чи обставин, що можуть призвести до невиконання чи неналежного виконання посадових обов'язків (стаття 212-33 Кодексу України про адміністративні правопорушення)	штраф від десяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян"
15	Зловживання повноваженнями (стаття 235-1 Кримінального кодексу України)	штраф від ста п'ятдесяти до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправні роботи на строк до одного року, або арешт на строк до трьох місяців, або обмеження волі на строк до двох років, або позбавленням волі на строк від чотирьох до семи років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до двох років
16	Перевищення повноважень (стаття 235-2 Кримінального кодексу України)	виправні роботи на строк до одного року або обмеження волі на строк від трьох до п'яти років, або позбавлення волі на строк до трьох до семи років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
17	Зловживання владою або службовим становищем (стаття 364 Кримінального кодексу України)	виправні роботи на строк до двох років або арешт на строк до шести місяців, або

		обмеження волі на строк до трьох років, або позбавлення волі на строк від трьох до десяти років із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом від двохсот п'ятдесяти до семисот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
18	Перевищення влади або службових повноважень (стаття 365 Кримінального кодексу України)	виправні роботи на строк до двох років або обмеження волі на строк до п'яти років, або позбавлення волі на строк від двох до десяти років, із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом
19	Складання, видача службовою особою завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення офіційних документів (стаття 366 Кримінального кодексу України)	штраф до двохсот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеження волі на строк до трьох років позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
20	Службова недбалість (стаття 367 Кримінального кодексу України)	штраф від двохсот п'ятдесяти до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправні роботи на строк до двох років, або обмеження волі на строк до трьох років, або позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
21	Одержання службовою особою в будь-якому вигляді хабара (стаття 368 Кримінального кодексу України)	штраф від семисот п'ятдесяти до однієї тисячі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від двох до дванадцяти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна
22	Одержання службовою особою неправомірної вигоди (незаконне збагачення) (стаття 368-1 Кримінального кодексу України)	штраф від ста до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до двох років, або обмеженням волі на строк від трьох до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та з конфіскацією майна
23	Провокація хабара (стаття 370 Кримінального кодексу України)	обмеження волі на строк до п'яти років або позбавлення волі на строк від трьох до семи років, та зі штрафом від двохсот п'ятдесяти до п'ятисот

		неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
24	<p>особи, яких притягнуто до кримінальної або адміністративної відповідальності за одне із цих корупційних правопорушень:</p> <p>1) використання свого службового становища з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб;</p> <p>2) здійснення безпосередньо або через інших осіб підприємницької діяльності та виконання роботи за сумісництвом (крім викладацької, наукової та творчої діяльності, медичної практики, інструкторської та суддівської практики із спорту, що здійснюються в позаробочий час);</p> <p>3) входження, у тому числі через інших осіб, до складу органу управління чи наглядової ради підприємства або організації, що має на меті одержання прибутку (крім випадків, коли особи здійснюють функції з управління акціями (частками, паями), що належать державі, та представляють інтереси держави в раді товариства (спостережній раді), ревізійній комісії господарського товариства);</p> <p>4) незаконне отримання подарунків. (Закон України "Про засади запобігання та протидії корупції")</p>	підлягають звільненню з відповідних посад у триденний строк з дня набрання рішенням суду законної сили.

Державний службовець, звільнений з державної служби у зв'язку з засудженням за вчинення корупційного діяння, позбавляється права на одержання пенсії.

У центральному апараті Державної податкової адміністрації створено управління по боротьбі з корупцією і безпеки в органах державної податкової служби, що підпорядковане безпосередньо голові Державної податкової адміністрації України, який контролює стан дотримання законності в даних підрозділах та приймає відповідні накази щодо них. На місцях, в усіх обласних центрах і містах Києві та Севастополі створені відділи по боротьбі з корупцією та безпеки.

Основними завданнями служби є:

- попередження, виявлення і розкриття посадових злочинів і корупції з боку працівників податкової служби під час виконання службових обов'язків;
- профілактична робота стосовно недопущення розголошення службової таємниці, втрати спеціальної техніки, зброї, документів строгої звітності та інформації, що зберігається в банках даних податкової служби;
- безпека органів ДПС, її працівників та їх близьких родичів (захист від протиправних дій з боку злочинних елементів і злочинних угруповань).

Виходячи із завдань та правового статусу підрозділів по боротьбі з корупцією, співробітники служби наділені такими правами та повноваженнями: – здійснюють розгляд і вирішення звернень громадян, посадових осіб з питань, що входять до їх компетенції, проводять оперативно-розшукову діяльність і дізнання згідно з чинним законодавством;

– здійснюють адміністративне провадження у справах про корупційні діяння та оперативне супроводження процесу розслідування кримінальних справ, порушених стосовно працівників податкової служби іншими правоохоронними органами;

– мають право організувати відомчі перевірки з питань діяльності органів податкової служби та отримувати в кадрових підрозділах необхідні для службової діяльності відомості: знайомитися з особовими справами працівників, з відома відповідних керівників викликати працівників і отримувати від них пояснення;

– можуть безперешкодно знайомитися з матеріалами оперативно-розшукової діяльності, що не розкривають джерел інформації та іншими документами органів податкової служби, робити з них копії, а в разі потреби, навіть вилучати, брати участь у документальних та інших перевірках, які проводяться працівниками податкової служби. За виявленими порушеннями й умовами їх скоєння можуть вносити відповідним керівникам органів податкової служби пропозиції щодо вжиття заходів реагування, які є обов'язковими для розгляду;

– взаємодіють з іншими правоохоронними органами та вживають оперативних заходів реагування захисту працівників податкової служби та їх близьких родичів від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням посадових обов'язків;

– проводити гласні та негласні оперативно-розшукові заходи у порядку, визначеному Законом України „Про оперативно-розшукову діяльність”;

– виявляти оперативним та іншим шляхом працівників ДПС, які допускають порушення чинного законодавства, розголошують службову таємницю і ін.;

– документувати протиправну діяльність правопорушників з метою притягнення їх до дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності;

– встановлювати наміри окремих осіб і злочинних угруповань з підготовки та скоєння протиправних і провокаційних дій щодо ДПС та її працівників.

Таким чином, Управління по боротьбі з корупцією є єдиним підрозділом внутрівідомчого контролю у складі органів податкової служби, якого спеціально у законодавчо визначеному порядку уповноважено здійснювати контроль за діяльністю працівників податкової служби з використанням оперативно-розшукових заходів, а в разі потреби – застосовувати примус.

Метою діяльності підрозділів по боротьбі з корупцією залишається попередження, виявлення та розкриття посадових злочинів і корупції з боку податківців. Кожний співробітник служби повинний працювати на випередження, не „втопити працівника”, а допомогти йому вчасно зупинитися, не перейти межі дозволеного.

Правовою основою діяльності підрозділів по боротьбі з корупцією є Конституція України, закони України „Про державну податкову службу України”, „Про міліцію”, „Про оперативно-розшукову діяльність”, “Про боротьбу з корупцією”, Кримінальний та Кримінально-процесуальний кодекси України, інші законодавчі акти.

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ ДО ЗАЛІКУ

1. Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві
2. Поняття загальної та професійної етики
3. Особливості етики різних професій
4. Регулювання діяльності бухгалтерів і аудиторів
5. Етика для всіх професійних бухгалтерів
6. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення
7. Загальна характеристика фундаментальних принципів

8. Професійна компетентність: критерії оцінки
9. Конфіденційна інформація і способи її ідентифікації
10. Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу
11. Принципи чесності і об'єктивності
12. Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)
13. Професійна етика аудитора
14. Вимоги до етики аудиторів
15. Незалежність в аудиторській діяльності
16. Відповідальність аудитора за якість перевірки фінансової звітності
17. Етика для штатних професійних бухгалтерів
18. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів
19. Незалежність у внутрішньому аудиті
20. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці
21. Професійне судження бухгалтера
22. Етика для працівників державної контрольно-ревізійної служби
23. Сутність, мета та завдання кодексу етики працівника ДКРС
24. Морально-етичні принципи професійної діяльності
25. Протидія одержанню винагороди (подарунків)
26. Внутрішній контроль за дотриманням норм кодексу етики
27. Етика для працівників державної податкової служби України
28. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби
29. Етика державних службовців. світова практика
30. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби
31. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника
32. Протидія корупції в органах державної податкової служби України
33. Кримінальна, адміністративна і дисциплінарна відповідальність аудиторів.
34. Зарубіжний досвід відповідальності бухгалтерів і аудиторів.
35. Принципи чесності і об'єктивності.
36. Принцип професійної компетентності.
37. Принцип конфіденційності і професійної поведінки.
38. Дотримання технічних стандартів професії.
39. Особливості застосування принципів етики в Україні і світі.
40. Складові незалежності професійного бухгалтера, аудитора
41. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту.
42. Незалежність згідно Кодексу професійної етики.
43. Незалежність внутрішніх і зовнішніх аудиторів і відповідальність за її порушення.
44. Ризики діяльності та загрози незалежності професійного бухгалтера, аудитора та заходи безпеки
45. Конфіденційність як фундаментальний принцип професійної етики.
46. Загрози розповсюдження інформації, що охороняється.
47. Робота з конфіденційною інформацією.
48. Об'єктивність і компетентність при формуванні професійного судження
49. Етичні конфлікти та оприлюднення рекламної інформації
50. Види діяльності заборонені для професійних бухгалтерів.

51. Реклама та пропонування послуг.

52. Відмінності у етичних принципах зовнішніх і внутрішніх аудиторів.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА ЛІТЕРАТУРА З ДИСЦИПЛІНИ

1. Аудит в зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2009. - 123 с.
2. Аудит в зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2009. - 123 с.
3. Аудит в зарубіжних країнах. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності „Міжнародна економіка” денної та заочної форм навчання / І.В. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2010. - 42 с.
4. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р.Р.Білик // Аудитор України. – 2005. – № 5 (57). – С. 16–20.
5. Бралатан В.П. Професійна етика / Браалатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 252с.
6. Гаєвська Н. І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16 (100). – С. 7–10.
7. Дмитренко І. Н. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І. Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 8 (114). – С. 12–16.
8. Дорош, Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст]: навчальний посібник / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
9. Івашкевич В.Б. Етика поведення аудитора / В.Б. Івашкевич // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 23-26.
10. Кіндрацька Л.М. Нова ідеологія формування бухгалтерської професії в Україні / Л.М. Кіндрацька // Школа професійного бухгалтера. – 2009. – № 11(106). – С. 12-14.
11. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236с.
12. Кодекс етики професійних бухгалтерів
13. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту / М. Крапивко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 25–27.
14. Петрик О.А. Проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів в Україні / О.А. Петрик // Школа професійного бухгалтера. –2008. – № 10(94). – С. 38-39.
15. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. –113 с
16. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. –113 с.
17. Професійна етика бухгалтера і аудитора. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання / І.В.Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2012. – 22 с.
18. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня докт. економ. наук : 08.00.09 / Чижевські Людмила Віталіївна. – Житомир, 2007. – 80 с.