

УДК 657.052:174

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-298-5(1)-23

ЧЕБАН Т. М.

ORCID: 0000-0001-8659-3764

e-mail: tatyana_cheban1961@ukr.net

Херсонський національний технічний університет

ОЦІНЮВАННЯ ЗАГРОЗ ПРОФЕСІЙНІЙ ЕТИЦІ В ПРАКТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРІВ

Стаття присвячена дослідженню питань ідентифікації та визначенню рівня загроз професійній етиці професійних бухгалтерів. Запропоновано алгоритм послідовних дій професійного бухгалтера при виявленні загроз порушення фундаментальних принципів етики. Надані рекомендації щодо методики диференційованої кількісної оцінки прийнятого рівня загроз, яка дозволяє врахувати ймовірність їх негативного впливу на дотримання принципів етичної поведінки та значущість загроз для професійного бухгалтера. Використання наданих пропозицій в практичній діяльності сприятиме більш свідомому ставленню бухгалтерів до дотримання фундаментальних принципів етики, забезпечить моніторинг обставин, що викликають загрози їх етичної поведінки та дозволить більш ефективно виконувати професійні завдання.

Ключові слова: оцінювання, загроза, професійна етика бухгалтерів.

TATIANA CHEBAN

Kherson National Technical University

ASSESSMENT OF THREATS TO PROFESSIONAL ETHICS IN THE PRACTICAL ACTIVITY OF ACCOUNTANTS

The article is devoted to the study of issues of identification and determination of the level of threats to the professional ethics of professional accountants. Based on the study of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including the International Standards of Independence), a description of the threats to compliance with the fundamental principles of ethics of professional accountants, which are divided into five types: threats to self-interest, self-assessment, protection, personal interests and pressure. We have systematized the circumstances that cause these threats, the diversity of which is related to the following situations: preparation and submission of information; offer to provide or receive incentives; the presence of financial interest of a professional accountant in the organization-employer; pressure from managers, management of the employer organization on non-compliance with applicable law and in the event of a conflict of interest. As a result of our research, we proved the nonlinearity of the relationship between circumstances, threats and ethical principles of professional accountants: one circumstance can create several threats, while one threat can affect compliance with several fundamental principles. For example, requiring management to prepare and provide misleading information poses a threat to self-assessment, pressure, and self-interest. At the same time, these circumstances pose a threat of non-compliance with the fundamental principle of objectivity. According to the Conceptual Basis of the Code, a professional accountant must not just follow specific rules, but identify, evaluate and eliminate threats of violation of fundamental principles of ethics. The study of the sequence of actions of the accountant and detailing the factors that should be taken into account, allowed us to visualize the decision-making procedure of the accountant in identifying threats to his ethical behavior and present it as an algorithm. We have proposed a method of differentiated quantitative assessment of acceptable levels of threats, which allows to take into account the probability of their negative impact on compliance with the principles of ethical behavior and the significance of threats for a professional accountant. The use of the provided proposals in practice will promote a more conscious attitude of accountants to the fundamental principles of ethics, will monitor the circumstances that pose a threat to their ethical behavior and will allow more efficient performance of professional tasks.

Keywords: assessment, threat, professional ethics of accountants.

Постановка проблеми у загальному вигляді

та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

Етична поведінка необхідна представникам багатьох професій: педагога, судді, лікаря, військовослужбовця. Для бухгалтерів поняття професійної етики також має вирішальне значення, адже вони задовольняють нагальні потреби суспільства та користувачів своїх послуг. Завдяки дотриманню професійної етики бухгалтерів забезпечується не тільки виконання законодавчих вимог, а й довіра суспільства, контрагентів, держави до достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання. Саме тому унормовуються не тільки технічні питання професійної діяльності (для цього призначені МСФЗ, МСБОДС), а й етики поведінки. Основні вимоги та фундаментальні принципи професійної етики бухгалтерів регламентуються прийнятим Міжнародною федерацією бухгалтерів «Кодексом етики для професійних бухгалтерів (у тому числі Міжнародні стандарти незалежності)». «Основоположними принципами є чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка. Ці принципи встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера, вони... відображають визнання професією своєї відповідальності за захист суспільних інтересів» [1]. Зна чна увага в міжнародному Кодексі приділена зарозам дотримання принципів етичної поведінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблематика етичної поведінки професійних бухгалтерів протягом останніх років знаходиться в фокусі наукових досліджень вчених-економістів: В.П. Бралатан, О.І. Кремень, І.О. Чоботар, Л.В. Чижевської, Н.Г. Мельник, Н.І. Ценклер, В.С. Церклевич і Ю.М. Кирилюк. Особливу актуальність цієї проблематиці надає

пошук перспективних напрямів розвитку професії бухгалтера, підвищення рівня їх професійної підготовки і зміни пріоритетів в професійних і соціальних компетенціях на користь так званих «Soft Skills», до складу яких відносяться соціально-поведінкові, в тому числі етичні. Для набуття цих компетенцій та їх застосування на практиці слід сформулювати чіткий алгоритм дій професійного бухгалтера в разі виникнення загроз їх етичної поведінки та об'єктивного оцінювання рівня цих загроз. Складність цього питання та відсутність практичних рекомендацій до вирішення спонукали до написання цієї статті.

Формулювання цілей статті

Надання власного бачення можливостей практичного застосування нормативних вимог щодо ідентифікації рівня загроз дотримання фундаментальних принципів етичної поведінки професійних бухгалтерів.

Виклад основного матеріалу

Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть викликати специфічні загрози порушення фундаментальних принципів їх етичної поведінки. Характер завдань може бути різний і, тому можуть створюватися різні типи загроз, які розподіляються за такими категоріями (табл. 1) [1].

Таблиця 1

Характеристика загроз дотримання фундаментальних принципів етики професійних бухгалтерів (аудиторів)

Тип загрози	Характеристика (зміст)	Обставини, що викликають загрози
Загроза власного інтересу	Загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера	Наявність у бухгалтера фінансового інтересу, кредитів або гарантії в організації-роботодавці; участь бухгалтера в програмах заохочення та компенсацій в організації - роботодавці; можливість бухгалтера неналежним чином використовувати корпоративні активи в особистих цілях; страх втрати роботи; комерційний тиск ззовні організації-роботодавця
Загроза власної оцінки	Загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою організації-працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності	Можливість бухгалтера визначати відповідний обліковий підхід до об'єднання бізнесу після проведення техніко-економічного обґрунтування на підтримку рішення про купівлю
Загроза захисту	Загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця, настільки, що його об'єктивність буде поставлена під загрозу	Можливість професійного бухгалтера маніпулювати інформацією в проспекті емісії з метою отримання сприятливого фінансування, можливість маніпулювання інформацією в фінансовій звітності заради отримання кредиту
Загроза особистих стосунків	Загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їх інтересам або надто лояльно ставитися до їх роботи	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
Загроза тиску	Загроза того, що професійний бухгалтер буде утримуватися від об'єктивних дій через фактичний або передбачуваний тиск, у тому числі через спроби чинити неналежний вплив на бухгалтера	Загрозу звільнення або заміни 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

При чому залежності між обставинами, загрозами та етичними принципами нелінійні: одна обставина може створювати кілька загроз, в той же час одна загроза може впливати на дотримання кількох основоположних принципів (див. рис. 1).

Згідно з Концептуальною основою Кодексу професійний бухгалтер має не просто дотримуватися конкретних правил, а виявляти, здійснювати оцінку та усувати загрози порушення фундаментальних принципів. А при неможливості застосування застережних заходів чи зменшення рівня загроз до прийнятного – звільнитися з організації-роботодавця. Деталізація послідовності дій професійного бухгалтера дозволила нам візуалізувати їх у вигляді наступного алгоритму (див. рис. 2).

Очевидно, що процес ідентифікації обставин та рівня наявних або можливих загроз дотримання принципів етичної поведінки є доволі складним, багатоетапним і передбачає застосування професійного судження бухгалтера. Зважаючи на те, що йому необхідно досліджувати будь-які зміни у фактах та обставинах, що впливають на рівень загроз, мова йде про їх моніторинг, адже такі зміни можуть статися досить часто в професійній діяльності. Отже бухгалтеру слід проводити тестування майже кожного рішення, яке він приймає на вимогу керівництва підприємства, його працівників і контрагентів в ситуаціях, передбачених Міжнародним кодексом, тобто при підготовці та поданні інформації, пропозиції надання чи отримання спонукань, в ситуаціях, коли він має фінансовий інтерес в організації, при отриманні інформації щодо тиску недотримання норм чинного законодавства та при виникненні конфлікту інтересів. В основі запропонованого алгоритму покладено тлумачення поняття «прийнятний рівень».

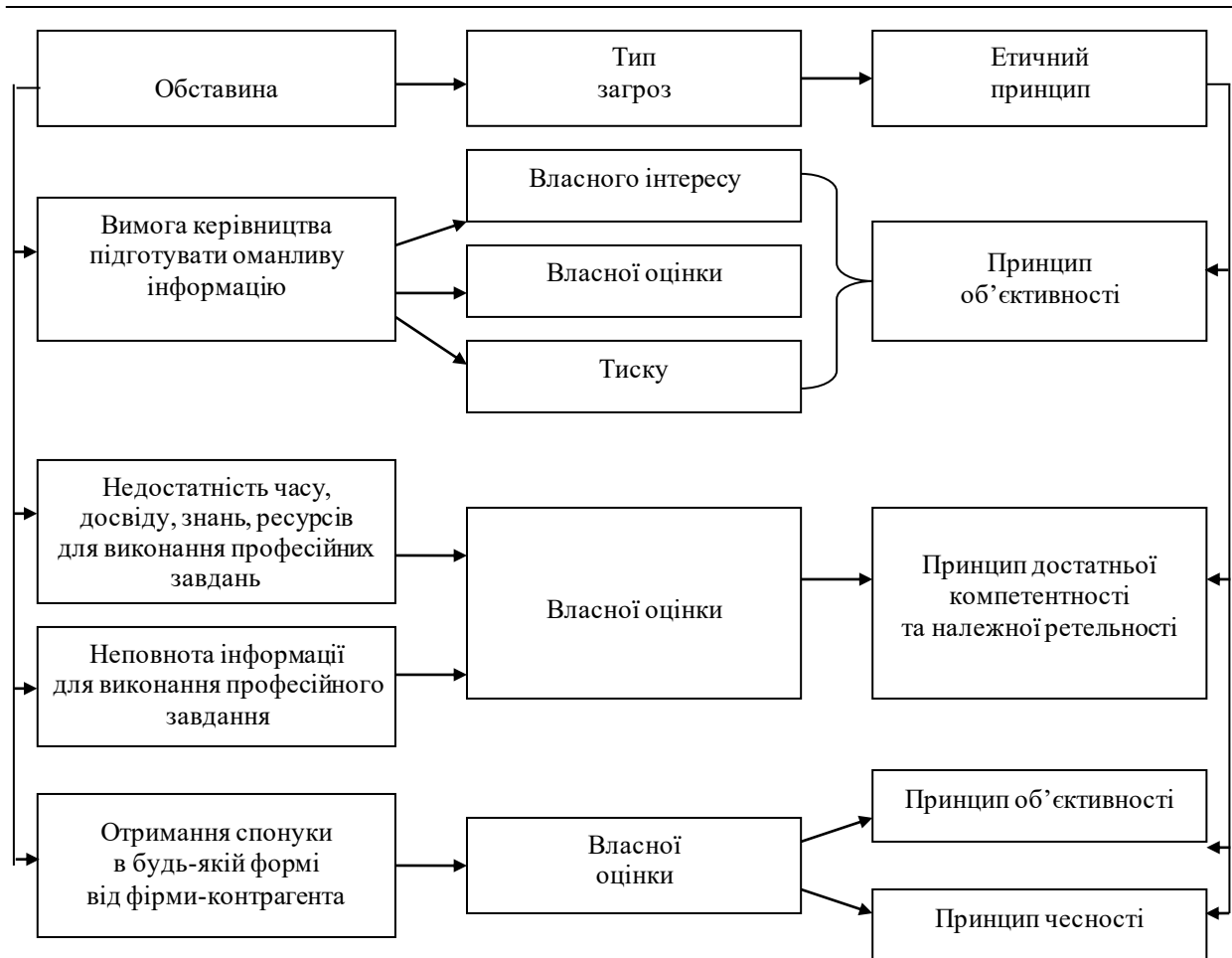


Рис. 1. Типи залежності між обставинами, загрозами та принципами етичної поведінки бухгалтерів

В розумінні Міжнародного кодексу бухгалтерів це рівень, при якому ймовірно, що професійний бухгалтер, застосовуючи перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною, дійде висновку про те, що він дотримується основоположних принципів.

Аналіз наведеного тлумачення викликає декілька практичних питань:

- хто є цією «розсудливою та поінформованою третьою стороною»? Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України? Чи будь-яка аудиторська фірма;
- коли бухгалтеру слід звертатися до розсудливої та поінформованої третьої сторони? До прийняття будь-якого професійного рішення чи після;
- чи можливо кількісно виміряти прийнятний рівень загроз дотримання принципів професійної етики бухгалтера?

Відповіді на ці питання ми не знайшли ні в тексті Кодексу, ні в періодичній літературі із проблематики нашої статті. Тому пропонуємо власне бачення їх вирішення:

- зважаючи на відсутність офіційних роз'яснень щодо вирішення цих питань, доречно надати їм внутрішню легітимність у протоколах, процедурах, інструкціях з дотримання Кодексу етики бухгалтерів,
- у внутрішніх регламентах підприємств та в посадових інструкціях бухгалтерів передбачити можливість звертання щодо вирішення професійних етичних питань до Комітету з етики, адвоката по етиці або соціальної ревізії (якщо вони створені на підприємстві) або до незалежного професійного консультанта,
- розробити підхід до кількісної оцінки прийнятного рівня загроз дотримання етичних принципів бухгалтерів.

Щодо останнього питання, ми пропонуємо при розробці методики кількісної оцінки рівня загроз врахувати ймовірність їх негативного впливу на дотримання принципів етичної поведінки. Вважаємо доцільним вважати прийнятним рівень загроз, за якого ймовірність недотримання принципів етики становить більше 50 %. Тобто, якщо ймовірність недотримання принципів професійної етики за певних обставин перевищує 50 %, бухгалтеру слід вжити відповідні застережні заходи для зменшення рівня загроз. На нашу думку, значущість загроз кожного типу для професійного бухгалтера є різною. Вважаємо, що залежність між значущістю загроз та їх прийнятним рівнем повинна бути оберненою, тобто чим більше значущість загроз недотримання принципів Кодексу етики, тим нижчим повинен бути їх прийнятний рівень, за якого бухгалтеру необхідно вжити застережні заходи.

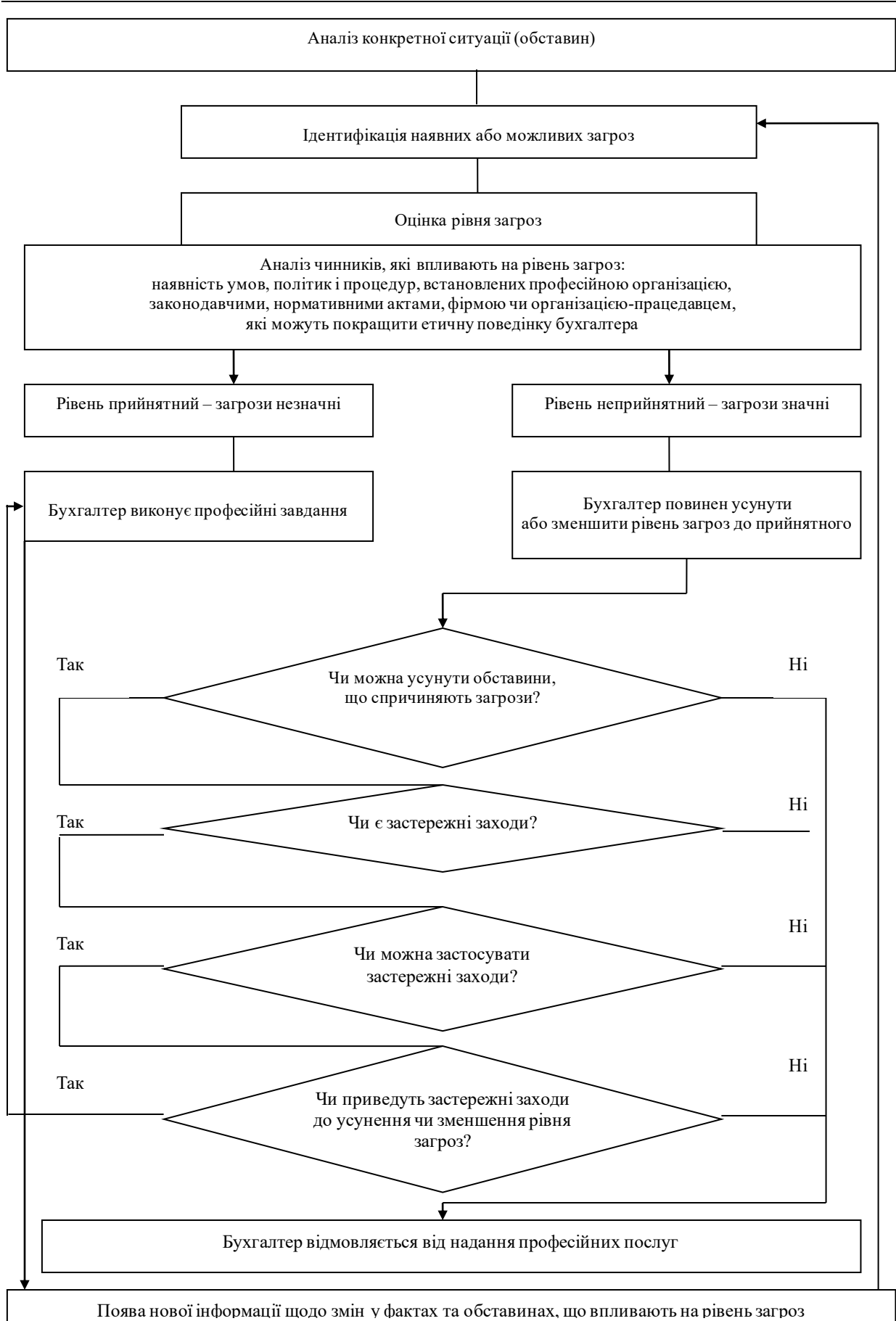


Рис. 2. Послідовність дій бухгалтера для усунення або зменшення рівня загроз дотримання принципів етики

На основі аналізу обставин виникнення загроз та прогнозування їх наслідків для професійного бухгалтера і підприємства-роботодавця, пропонуємо наступні значні прийнятного рівня загроз (табл. 2).

Таблиця 2

Прийнятний рівень загроз різних типів з урахуванням їх значущості

Тип загроз	Значущість впливу на професійну поведінку*	Диференційований прийнятний рівень
Загроза власного інтересу	0,2	До 30 %
Загроза власної оцінки	0,1	До 50 %
Загроза захисту	0,3	До 15 %
Загроза особистих стосунків	0,1	До 50 %
Загроза тиску	0,3	До 15 %

*визначається на основі професійного судження

Отже, якщо певні обставини із більше ніж 50-відсотковою вірогідністю призведуть до виникнення загроз власної оцінки та особистих відносин, бухгалтер повинен прийняти відповідні застережні заходи для їх усунення або зменшення. Для більш значущих загроз – власного інтересу, а особливо захисту і тиску – прийнятний рівень є значно нижчим – 30 % та 15 %, відповідно, адже вони можуть призвести як до звільнення бухгалтера, так і до кримінальної відповідальності керівництва внаслідок подання оманливої звітності. Вважаємо, що такий диференційований підхід спонукатиме бухгалтерів до більш свідомої оцінки рівня загроз та прийняття відповідних заходів з урахуванням значущості загроз їх етичної поведінки.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі

Етична поведінка професійних бухгалтерів не тільки дозволяє їм виконувати вимоги законодавчих та нормативних документів, а й забезпечує довіру суспільства та громадськості до якості їх послуг. Для підтримки іміджу професії бухгалтери повинні в повсякденній діяльності чітко дотримуватися етичних вимог та протистояти будь-яким загрозам їх порушення. З цією метою необхідно однозначно ідентифікувати загрози професійній етиці та кількісно оцінювати їх прийнятний рівень.

Запропонований алгоритм послідовних дій професійного бухгалтера при виявленні загроз порушення фундаментальних принципів етики та методика диференційованої кількісної оцінки прийнятного рівня загроз, яка врахувати ймовірність їх негативного впливу на дотримання принципів етичної поведінки та значущість загроз для професійного бухгалтера, сприятимуть більш свідомому ставленню бухгалтерів до дотримання фундаментальних принципів етики, забезпечить моніторинг обставин, що викликають загрози їх етичної поведінки та дозволить більш ефективно виконувати професійні завдання.

Література

1. Кодекс етики професійних бухгалтерів. – URL : http://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (дата звернення 24.07.2021).

References

1. Kodeks etyki profesiynikh bukhgalteriv. – URL : http://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (Accessed 24 July 2021)

Надійшла / Paper received : 26.07.2021

Надрукована/Printed : 04.10.2021