

# ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

УДК 657.6

## ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

*М. О. Бондарчук, Л. Л. Гевлич*

*Анотація.* З огляду на значну роль незалежного аудиту як форми суспільного контролю достовірності інформації значущих суб'єктів господарювання обґрунтована важливість дослідження етики професійного бухгалтера. Метою даної роботи є порівняльний аналіз регулювання етики незалежного аудитора в Україні та за кордоном з точки зору пошуку можливих шляхів вдосконалення. В статті досліджені принципи етики аудитора за міжнародними вимогами та з точки зору імплементації Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у вітчизняне законодавство. Розгляд сутності професійного регулювання аудиторської діяльності у Великобританії та США дозволив сформулювати особливості вітчизняного регулювання професії та розробити напрями його удосконалення. За результатами дослідження зроблені висновки, запропоновані напрями подальшої розробки проблеми.

*Ключові слова:* аудитор, аудиторська діяльність, професійна етика, Міжнародна федерація бухгалтерів, Кодекс професійної етики.

*Вступ.* Незалежний аудит виступає формою суспільного контролю достовірності інформації значущих суб'єктів господарювання і тому накладає додаткові обов'язки на осіб, які його здійснюють. Аудитор покликаний виступати гарантом об'єктивності оцінки стану підприємства чи організації, які він перевіряє для інвесторів, давати акціонерам попередній сигнал про можливе банкрутство. Аудит допомагає боротися з корупцією, незаконним привласненням майна, легалізацією незаконно отриманих доходів. Захищаючи інтереси суспільства, аудитор змушений приймати на себе зобов'язання перед ним, зокрема, етичні. Для підвищення рівня аудиторської діяльності в Україні та світі професійна спільнота, міжнародні і національні суспільні організації і регулюючі органи постійно вдосконалюють вимоги до аудиту та поведінки незалежних аудиторів відповідно до викликів суспільства. З урахуванням вищезазначеного дослідження питань етичної поведінки аудитора є не менш важливим практичним завданням, ніж удосконалення його професійної майстерності.

Безперервне прагнення вітчизняних реформаторів до застосування кращого закордонного та міжнародного досвіду організації, ведення бухгалтерського обліку та контрольних процедур незалежної перевірки фінансової звітності визначають актуальність дослідження регулювання професійної діяльності аудитора. Таким дослідженням займалися такі автори як О. Гавриловський, Л. Гавриловська, В. Бондар, О. Подолянчук та інші [1–3], але вони залишили поза своєю увагою Кодекс етики професійного бухгалтера. З урахуванням вищевикладеного дослідження етичних позицій аудиторської діяльності в Україні з точки зору їх відповідності міжнародним вимогам та світовій практиці є актуальним та практично значущим.

*Метою* даної роботи є порівняльний аналіз регулювання етики незалежного аудитора в Україні та за кордоном з точки зору пошуку можливих шляхів вдосконалення.

*Основний розділ.* Розвиток вітчизняного аудиту як професійної діяльності високої кваліфікації потребував нормативного документа для визначення етичних положень як стандартів теорії і практики поведінки професійного аудитора. Саме тому Аудиторська палата України (АПУ) в грудні 1998 р. затвердила не тільки Національні нормативи аудиту в Україні (ННА), а й Кодекс професійної етики аудиторів України, що вступили в силу з січня 1999 р., а вже 18.04.2003 р. були замінені Стандартами аудиту й етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) як обов'язковими до застосування суб'єктами аудиторської діяльності до фінансової звітності починаючи з 2003 р. [4].

На сьогоднішній день на національному рівні в Україні етичні норми до облікових працівників затверджені виключно для професійних незалежних аудиторів, хоча Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) і вимагає дотримання Кодексу

етики професійних бухгалтерів МФБ усіма своїми членами. Рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 27.02.2014 р. № 290/7 Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ обов'язковий до застосування аудиторами України з 1 травня 2014 р. Наразі (з 15 червня 2019 р.) набрав чинності переглянутий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів МФБ (IESBA) Кодекс етики професійних бухгалтерів у редакції 2018 р. [5].

В цілому, Кодекс етики професійних бухгалтерів носить нормативний характер і, на відміну від самих міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг вважається необхідним для застосування і використання у всіх країнах-членах МФБ. Особливості застосування Кодексу на рівні національної професійної організації-члена МФБ представлені у наступних положеннях:

- не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, ніж зазначені в Кодексі;
- якщо закон або нормативний акт забороняє дотримуватись деяких розділів Кодексу, члени повинні дотримуватись усіх інших його розділів;
- якщо вимоги та керівні положення законодавства відрізняються від вимог Кодексу, то професійні бухгалтери повинні знати про ці відмінності та дотримуватись жорсткіших вимог і керівних положень, якщо це не заборонено законом або нормативним актом [5].

Кодекс встановлює стандарти поведінки професійних бухгалтерів та містить основні принципи, яких необхідно дотримуватись для досягнення головних цілей і завдань окремо за розділами професійних бухгалтерів у бізнесі та професійних бухгалтерів-практиків, приділяючи особливу увагу міжнародним стандартам незалежності.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватись ряду вихідних умов і фундаментальних принципів (рис. 1).

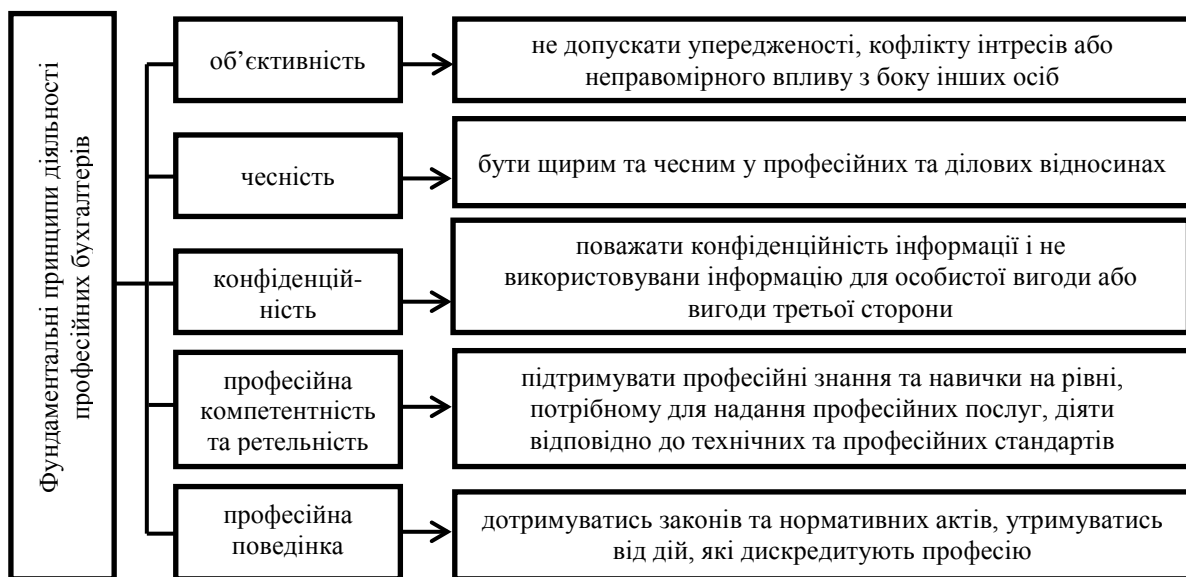


Рис. 1. Принципи діяльності професійних бухгалтерів відповідно до вимог Кодексу етики МФБ

Важливо, що Кодекс етики містить більш чіткі та точні вимоги щодо оцінки та реакції на загрози незалежності аудитора, зокрема, щодо тривалої співпраці клієнта з однією і тією ж аудиторською фірмою.

Щоб зрозуміти напрями вдосконалення вітчизняного регулювання облікової професії, звернемося до досвіду розвинених країн світу.

Регуляторний механізм бухгалтерської професії у Великобританії історично еволюціонував від конвенційних правил бухгалтерського обліку XII ст., що не передбачали методології ведення облікових книг і оприлюднення інформації, а також відкидали необхідність державного втручання в комерційну діяльність, до становлення сьогоденної складної регуляторної моделі, що об'єднує компоненти саморегулювання, державного регулювання та взаємного професійного нагляду.

Державне регулювання професії бухгалтера у Великобританії базується на нормативно-правових актах за загальними питаннями методології обліку та звітності із застосуванням підходу обмежених вказівок щодо їх застосування (рис. 2). Це не передбачає жорсткого регулювання та заданості загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку Великобританії (GAAP UK), а ґрунтується на концепції правдивості та неупередженості (достовірне і об'єктивне уявлення) [6].



Рис. 2. Регулювання професійної етики на національному рівні у Великобританії

Таким чином, можна констатувати, що у Великобританії відбувається гнучке державне регулювання аудиторської діяльності з наглядом з боку професійної спільноти, а такі елементи, як аудиторська освіта та професійна етика саморегулюються з наглядом з боку уповноважених державою органів.

На відміну від концепції достовірності та неупередженості британських бухгалтерів, в США до регулювання бухгалтерської професії застосовується підхід жорсткої регламентації та заданості, про що свідчить наявність понад 350 правил ведення обліку та звітності на національному рівні.

Довіра до бухгалтерської професії в США є однією з найвищих серед інших сфер діяльності, а її регулювання, як і у Великобританії, включає компоненти державного регулювання, саморегулювання та взаємного професійного нагляду з боку уповноважених державою органів і професійних організацій (рис. 3).

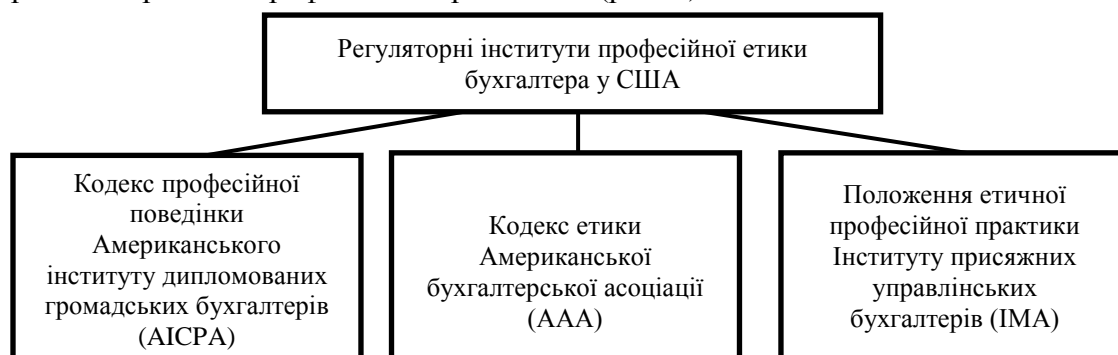


Рис. 3. Регулювання професійної етики на національному рівні у США

У США також введена норма розкриття у періодичних звітах емітента інформації про прийняття Кодексу етики для фінансових працівників (фінансових директорів та головних бухгалтерів), що стимулює чесну, етичну поведінку, а також повне, достовірне, точне,

своєчасне і зрозуміле розкриття інформації у звітності емітента та дотримання чинних норм і правил [7]. Таким чином всі елементи професії (нормативно-правове регулювання, освітня підготовка і професійна етика) знаходяться у сфері професійного саморегулювання з жорстким наглядом з боку державних органів, які мають широкі повноваження притягнення представників бухгалтерської професії до цивільно-правової та кримінальної відповідальності.

Що стосується України, досить серйозні зміни, що відбулися із прийняттям у грудні 2017 р. нового закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (введений у силу з 01.10.2018 р.) [8] пов'язані, зокрема, з імплементацією Кодексу етики професійних бухгалтерів. Так, ст.8 Закону вимагає: «Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці», а ст. 10–12 детально роз'яснюють сутність етичних принципів незалежності (об'єктивності) та конфіденційності. Окремо розглянуті обставини загроз порушення етичних принципів, вимоги до ротації керівних кадрів, розміру гонорару аудитора тощо, що повністю відповідає міжнародним вимогам і практиці розвинених раїн світу.

При цьому статус ФПБАУ не дозволяє притягати незалежних професійних бухгалтерів до цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності, як це відбувається в ряді зарубіжних країн. Так, питання про притягнення бухгалтера до дисциплінарної відповідальності вирішується Інститутом Американських присяжних бухгалтерів, Інститутами присяжних бухгалтерів в Шотландії, Англії та Уельсі, Інститутом бухгалтерів і аудиторів в Іспанії, Інститутом сертифікованих аудиторів в Німеччині. Метою таких дій є, передусім, підтримка престижу бухгалтерської професії. Зазначені організації мають право зобов'язати бухгалтера прослухати додаткові курси, що передбачають здачу кваліфікованого іспиту, призупинити термін дії ліцензії бухгалтера або бухгалтерської фірми на певний період часу, виключити бухгалтера з організації, оприлюднити факт недотримання бухгалтером певних етичних норм. Поряд з дисциплінарною, до бухгалтера або бухгалтерської фірми в переважній більшості випадків застосовуються заходи цивільно-правової відповідальності з метою компенсації матеріальної та моральної шкоди, заподіяної клієнту і інтересам професійної організації. В Україні подібні дії з боку регуляторних органів можуть застосовуватися виключно до незалежних аудиторів, а передумов для поширення Кодексу етики на діяльність професійних бухгалтерів у бізнесі наразі не створено. Роз'яснення важливості такого кроку слід взяти на себе саме професійній спільноті в рамках створення позитивного іміджу облікової професії у суспільстві.

*Висновки.* За результатами дослідження констатовані національні ознаки регулювання бухгалтерської професії в Україні:

– спостерігається чіткий розподіл професій аудитора та бухгалтера в сенсі дотримання професійної етики та підзвітності професійним регуляторним органам;

– для незалежних аудиторів обов'язковими до дотримання є міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг МФБ, у тому числі Кодекс етики професійного бухгалтера;

– регулювання професії відбувається не тільки професійною спільнотою, а й законодавчо.

Перспективами розвитку професії обліковця в нашій країні можна вважати об'єднання професійних вимог щодо етики поведінки бухгалтера і аудитора у майбутньому та зменшення впливу державних органів з одночасним збільшенням саморегуляції професійної діяльності.

Дослідження напрямів розвитку аудиторської професії в Україні та світі буде напрямом подальших досліджень.

*Аннотація.* Учитывая значительную роль независимого аудита как формы общественного контроля достоверности информации значимых субъектов хозяйствования обоснована важность исследования этики профессионального бухгалтера. Целью данной работы является сравнительный анализ регулирования этики независимого аудитора в Украине и за рубежом с точки зрения поиска возможных путей совершенствования. В статье исследованы принципы этики аудитора по международным требованиям и с точки зрения

имплементации Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров в отечественное законодательство. Рассмотрение сущности профессионального регулирования аудиторской деятельности в Великобритании и США позволило сформировать особенности отечественного регулирования профессии и разработать направления его совершенствования. По результатам исследования сделаны выводы, предложены направления дальнейшей разработки проблемы.

*Ключевые слова:* аудитор, аудиторская деятельность, профессиональная этика, Международная федерация бухгалтеров, Кодекс профессиональной этики.

*Abstract.* Considering the significant role of independent audit as a form of public control of the reliability of information of significant economic entities, the importance of researching the ethics of a professional accountant is substantiated. The purpose of this paper is to provide a comparative analysis of the regulation of ethics of an independent auditor in Ukraine and abroad in terms of finding possible ways of improvement. The article examines the principles of auditor ethics in accordance with international requirements and in terms of the implementation of the Code of Ethics of Professional Accountants of the International Federation of Accountants in domestic law. Consideration of the essence of professional regulation of audit activity in the UK and the US allowed to form the peculiarities of domestic regulation of the profession and to develop directions for its improvement. According to the results of the study, conclusions were drawn, directions for further development of the problem were proposed.

*Keywords:* auditor, audit activity, professional ethics, International Federation of Accountants, Code of Professional Ethics.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Випуск 15, частина 1. С. 68–71.

2. Бондар В. П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу. URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67215/62867>.

3. Подоляничук О. А. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні. URL : <http://repository.vsau.org/getfile.php/9311.pdf>.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 рр. URL : <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.

5. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&search\\_param=%EA%EE%E4%E5%EA%F1+%E5%F2%E8%EA%E8&searchDocarch=1&search](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&search_param=%EA%EE%E4%E5%EA%F1+%E5%F2%E8%EA%E8&searchDocarch=1&search).

6. Financial Reporting Council. URL : <https://www.frc.org.uk>.

7. U.S. Securities and Exchange Commission. URL : <https://www.sec.gov>.

8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

УДК 331.2

## ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ОПЛАТОЮ ПРАЦІ В МЕДИЧНИХ УСТАНОВАХ

*О. І. Ігнатко, О. А. Дороніна*

*Анотація.* Дослідження присвячено вивченню проблематики управління оплатою праці медичного персоналу, що викликано негативним станом справ у цій сфері та невиконанням основних функцій заробітної плати. Проаналізовано помісячну динаміку середньої заробітної плати в охороні здоров'я у 2009–2018 рр., на прикладі посади фельдшера закладів екстреної медичної допомоги проведено порівняння середньої заробітної плати з соціальними стандартами. Вивчено особливості нарахування основної та додаткової заробітної плати працівникам медичних установ. Проаналізовано показник плинності кадрів залежно від стажу роботи медичних працівників як індикатор їх задоволеності розміром та порядком визначення оплати праці. Окреслено завдання щодо удосконалення системи управління оплатою праці в медичних установах.

*Ключові слова:* заробітна плата, управління оплатою праці, доплати, надбавки, медичні установи

*Постановка проблеми.* Розмір оплати праці в сфері охорони здоров'я в Україні вже багато років посідає найнижчі позиції серед всіх видів економічної діяльності, що призводить до зниження мотивованості працівників та інтенсивного відтоку висококваліфікованих кадрів з