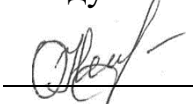


Міністерство освіти і науки України
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Завідувач кафедри

 Оксана НЕСТЕРЕНКО

Протокол № 1 від “26” серпня 2024 р.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КОМПЛЕКС

дисципліни «Соціальна відповідальність та ділова етика»

рівень вищої освіти другий (магістерський)

галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і оподаткування»

спеціалізація _____

вид дисципліни вибіркова

факультет економічний

Розроблено:

к.е.н., доцент, доцент кафедри статистики, обліку та аудиту

Ліна РУБАН

2024/2025 навчальний рік

ЗМІСТ

1. Робоча програма навчальної дисципліни
2. Навчальний контент (розширений план лекцій)
3. Плани практичних (семінарських) занять, самостійної роботи
4. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти, для контрольних робіт, передбачених навчальним планом, післяатестаційного моніторингу набутих знань і вмінь з навчальної дисципліни
 - 4.1. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти
 - 4.2. Контрольні роботи, передбачені навчальним планом
5. Завдання семестрових екзаменів (письмових залікових робіт)
6. Критерії оцінювання знань студентів та розподіл балів

1. РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

Міністерство освіти і науки України

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту



Робоча програма навчальної дисципліни

«Соціальна відповідальність та ділова етика»

рівень вищої освіти другий (магістерський)

галузь знань **07 «Управління та адміністрування»**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і оподаткування»

спеціалізація _____ вид

дисципліни вибіркова

факультет економічний

Програму рекомендовано до затвердження вченою радою економічного факультету
“27” серпня 2024 року, протокол № 11

РОЗРОБНИК ПРОГРАМИ: **Ліна РУБАН**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри
статистики, обліку та аудиту ХНУ імені В. Н. Каразіна.

Програму схвалено на засіданні кафедри статистики, обліку та аудиту

Протокол від “26” серпня 2024 року № 1

Завідувач кафедри статистики, обліку та аудиту

(підпис)

Оксана НЕСТЕРЕНКО

Програму погоджено з гарантом освітньо-професійної програми (керівником проектної
групи)

«Облік і оподаткування»

назва освітньої програми

Гарант освітньо-професійної програми

(керівник проектної групи) «Облік і оподаткування»

(підпис)

Тетяна СЛЮНІНА

Програму погоджено науково-методичною комісією

економічного факультету

назва факультету, для здобувачів вищої освіти якого викладається навчальна дисципліна

Протокол від “27” серпня 2024 року № 11

Голова науково-методичної комісії

(підпис)

Дар'я ЗАГОРСЬКА

2. НАВЧАЛЬНИЙ КОНТЕНТ

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

РОЗДІЛ 1. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК СТРАТЕГІЯ ЗБАЛАНСОВАНОГО СТАЛОГО РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ

Тема 1. Теоретичні основи соціальної відповідальності

- 1.1. Суть та значення соціальної відповідальності.
- 1.2. Історія розвитку соціальної відповідальності.
- 1.3. Моделі соціальної відповідальності бізнесу (японська, американська, європейська тощо).
- 1.4. Міжнародні стандарти та ініціативи та їх роль у процесі інтеграції соціально відповідальної поведінки бізнесу.

Тема 2. Особливості реалізації соціальних програм та проєктів

- 2.1. Сутність, види та джерела фінансування соціальних програм
- 2.2. Інструменти реалізації соціальних програм
- 2.3. Гранти, благодійність та спонсорство: сутність та переваги
- 2.4. Основні форми реалізації волонтерства
- 2.5. Зміст, цілі та завдання соціальної політики підприємства

Тема 3. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

- 3.1. Основні етапи соціального аспекту еволюції бухгалтерського обліку
- 3.2. Сучасні аспекти розвитку соціально-орієнтованих концепцій бухгалтерського обліку
- 3.3. Нормативно-правове регулювання обліку соціальної відповідальності підприємства
- 3.4. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

Тема 4. Обліково-аналітична оцінка результативності соціальної відповідальності бізнесу

- 4.1. Система показників оцінювання результативності соціально-відповідальних програм.
- 4.3. Основи класифікації методів оцінки ефективності соціальних інвестицій.
- 4.4. Сутність та особливості здійснення соціального аудиту.
- 4.5. Модель «Лондонської групи порівняльного аналізу» і особливості її використання

РОЗДІЛ 2. СОЦІАЛЬНИЙ ФУНДАМЕНТ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИЧНОЇ ВЗАЄМОДІЇ

Тема 5. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві

- 5.1. Сутність етики та історія її виникнення
- 5.2. Професійна етика та її зв'язок з іншими науками
- 5.3. Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця

Тема 6. Регулювання професії бухгалтера, аудитора та податківця в сучасному суспільстві

- 6.1. Професійні організації бухгалтерів: МФБ, ФПБАУ, УАСБА
- 6.2. Професійні аудиторські організації: АПУ, САУ, ФАУ
- 6.3. Особливості діяльності Державної податкової служби

6.4. Кодекси етики бухгалтерів, аудиторів та податківців

Тема 7. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування

- 7.1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення
- 7.2. Загальна характеристика фундаментальних принципів
- 7.3. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами
- 7.4. Сутність, мета та завдання етики працівників Державної податкової служби
- 7.5. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника Державної податкової служби
- 7.6. Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби

Тема 8. Етика для професійних аудиторів

- 8.1. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу аудиту
- 8.2. Професійна етика аудитора
- 8.2. Вимоги до етики аудиторів

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

РОЗДІЛ 1. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК СТРАТЕГІЯ ЗБАЛАНСОВАНОГО СТАЛОГО РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ

Тема 1. Теоретичні основи соціальної відповідальності

- 1.1. Суть та значення соціальної відповідальності.
- 1.2. Історія розвитку соціальної відповідальності.
- 1.3. Моделі соціальної відповідальності бізнесу (японська, американська, європейська тощо).
- 1.4. Міжнародні стандарти та ініціативи та їх роль у процесі інтеграції соціально відповідальної поведінки бізнесу.

1.1. Суть та значення соціальної відповідальності.

Відповідальність в системі суспільних відносин передбачає усвідомлення індивідом або соціальною спільнотою свого обов'язку перед суспільством щодо наслідків своїх дій або бездіяльності та їх узгодження із вимогами суспільства. Відповідальність в системі суспільних відносин передбачає усвідомлення індивідом або соціальною спільнотою свого обов'язку перед суспільством щодо наслідків своїх дій або бездіяльності та їх узгодження із вимогами суспільства.

Соціальна відповідальність бізнесу – це концепція діяльності господарюючих суб'єктів, що дозволяє поєднувати соціальні та екологічні аспекти і враховувати їх у процесі добровільної взаємодії з зовнішнім та внутрішнім середовищем своєї діяльності.

У розумінні соціальної відповідальності бізнесу необхідно виділяти такі позиції:

- підприємці схильні розуміти соціальну відповідальність через сумлінну сплату податків, дотримання законів, своєчасну виплату заробітної плати працівникам. Така позиція аргументується тим, що податкові відрахування і робочі місця мають вагоме значення для суспільного розвитку, що в кінцевому випадку забезпечує прозорість фінансових потоків у веденні господарської діяльності;
- наймані працівники соціальну відповідальність розуміють як соціальну політику підприємства, відповідальність роботодавця щодо колективу співробітників. Така позиція аргументується існуванням солідарності і взаємозалежності суб'єктів соціально-трудова відносин, підвищення ефективності праці за рахунок високої мотивації, прихильності працівників, за рахунок чого розширюється ємність споживчого ринку та відповідне зростання прибутковості бізнесу;
- споживачі розуміють соціальну відповідальність як обов'язок господарюючих суб'єктів виробляти якісні товари, надавати якісні послуги та виконувати якісні роботи, надавати про них правдиву інформацію, не завищувати ціни на них, не підтримувати шкідливі звички споживачів або знаходити способи зменшення негативного впливу продукції, яка є такою за своєю природою чи технічними характеристиками;
- керівники органів влади соціальну відповідальність розуміють як обов'язок підприємців здійснювати благодійну діяльність та робити благодійні внески, часто в обмін на право здійснювати господарську діяльність у певному економічному сегменті чи на певній території;
- окремі суспільні групи в поняття соціальної відповідальності вкладають моралізовану поведінку бізнесу через доброчинність, допомогу потребуючим вествам населення та стратам суспільства;
- з позицій ділового партнерства соціальна відповідальність проявляється через формування відносин з партнерами на принципах дотримання угод, професійних стандартів діяльності та фінансової відповідальності;
- суспільство в цілому (населення, громадяни країни) в поняття соціальної відповідальності вкладає раціональне споживання, відновлення використаних ресурсів та

збереження природного середовища загалом. В межах цієї концепції організації на добровільній основі інтегрують екологічну політику у бізнес-стратегію та у взаємовідносини з іншими організаціями.

Форми прояву соціальної відповідальності бізнесу:

- відповідальний виробник
- відповідальний роботодавець
- відповідальний учасник соціальних відносин
- відповідальний учасник економічних та політичних відносин з державою
- відповідальний діловий партнер.

1.2. Історія розвитку соціальної відповідальності.

Еволюція поглядів на роль корпоративної соціальної відповідальності – досить складний та багатогранний процес, який відображає соціально- економічний розвиток і трансформацію підходів до ведення бізнесу. Плюралізм думок щодо розвитку корпоративної соціальної відповідальності, різноманіття моделей, концепцій та підходів є свідченням актуальності цієї проблематики. Якщо раніше завдання суб'єктів господарювання обмежувалися лише економічними показниками, то наразі соціальна відповідальність стає невід'ємною складовою загальної стратегії розвитку підприємства.

Роль бізнесу в суспільстві почала змінюватися з початку ХХ ст. Керівники великих виробничих компаній (такі, наприклад, як Е. Карнегі та Дж. Рокфеллер) почали впроваджувати норми соціальної відповідальності з метою задоволення потреб суспільства. Е. Карнегі вкладав кошти у будівництво публічних бібліотек, а Дж. Рокфеллер створив благодійний Фонд Рокфеллера. Однак Велика депресія 30-х рр. ХХ ст. в США мала негативні наслідки, тому головним питанням для керівників компаній стало економічне виживання, а питання соціального характеру відступили на другий план аж до 50-х рр. Переломним моментом стало створення Комітету з економічного розвитку, який налагодив співпрацю між представниками бізнесу й урядом щодо збільшення ступеня участі ділової спільноти у вирішенні проблем соціальної відповідальності держави та підприємств.

У 1953 р. побачила світ перша наукова робота Г. Боуена «Соціальна відповідальність бізнесмена», яка й започаткувала систематичний науковий аналіз проблем соціальної відповідальності.

Незважаючи на підвищений інтерес до питання соціальної відповідальності бізнесу, єдиної думки щодо ролі корпоративної соціальної відповідальності у наукових колах не існувало. У 1970 р. у журналі «The New York Times» вийшла стаття Нобелівського лауреата, видатного економіста М. Фрідмена «Соціальна відповідальність бізнесу». Автор зазначив, що Ідеї М. Фрідмена втілилися в теорії «корпоративного егоїзму» відповідно до якої єдиною метою відповідального бізнесу є збільшення прибутку для своїх акціонерів.

Друга теорія, прямо протилежна «корпоративному егоїзму», – теорія «корпоративного альтруїзму», яка передбачала активну участь підприємств у поліпшенні якості життя суспільства. Вона належала Комітету з економічного розвитку, члени якого підкреслювали, що корпорації зобов'язані робити значний внесок у поліпшення якості американського життя.

Теорія «розумного егоїзму» стверджує, що корпоративна соціальна відповідальність – це просто «хороший бізнес», оскільки скорочує довгострокові втрати прибутку. Наголос у цій теорії робиться на довгостроковій перспективі, оскільки соціальні інвестиції скорочують поточні прибутки, але в перспективі забезпечують стійкий прибуток.

Своєрідним підсумком дискусії стала стаття В. Фредеріка «Від КСВ-1 до КСВ-2: дорослішання вчення про бізнес і суспільство». У статті автор висвітлює процес переходу підприємств від базової концепції соціальної відповідальності до корпоративної соціальної сприйнятливості (Corporate Social Responsiveness). На думку В. Фредеріка, становлення концепції КСВ-2 є закономірним розвитком концепції КСВ-1 і дає змогу організації на практиці реалізовувати її соціальну відповідальність. Концепція КСВ- 2 дає відповідь на ключові питання: «чи підприємство може реагувати на соціально-економічні виклики?», «як саме?», «якими будуть ефекти?». В. Фредерік звертає увагу на конкретні дії компанії:

механізми реагування, моделі поведінки, програми розвитку.

Характерними особливостями 1970-х років стало зростання сфери послуг, зміни трудового законодавства, перерозподіл сфер впливу в міжнародній економіці, погіршення економічної кон'юнктури в багатьох країнах Європи. Тому в цей період відбувається зміщення уваги від потенційних можливостей підприємства, напрацьованих у базовій концепції соціальної відповідальності, до реалізації цих можливостей на практиці.

Важливе значення в розвитку концепції корпоративної соціальної відповідальності мала розроблена на початку 1990-х років піраміда А. Керролла. Модель швидко стала популярною як у наукових колах, такі серед менеджерів підприємств. А. Керролл описав базову структуру єдиним соціальним зобов'язанням бізнесу є дотримання законодавства відповідальності підприємств, яка використовується і в наш час.

Піраміда А. Керролла стала дуже популярною та зайняла лідируючу позицію у теоретичних і практичних розробках науковців. А. Керролл зазначив, що міжнародні компанії повинні бути орієнтованими на отримання прибутку, який буде відповідати очікуванням міжнародного бізнесу, виконувати закон країн перебування та відповідати нормам міжнародного права, бути етичними у своїх операціях, приймаючи до уваги відповідні локальні та глобальні стандарти, бути хорошими корпоративними громадянами, орієнтуючись на очікування місцевих громад. Зі зміною пріоритетів ведення бізнесу відбувається модифікація піраміди А. Керролла. Сам автор на початку 2000-х запропонував оновлену модель піраміди корпоративної соціальної відповідальності, адаптованої до умов міжнародного бізнесу.

На думку В. Візера, економічна відповідальність передбачає створення нових робочих місць, сплату податків, інвестування. Філантропічна – фінансування суспільно важливих проєктів, правова відповідальність – налагодження партнерських відносин з органами державної влади. Етична відповідальність передбачає підзвітність бізнесу, несприйняття корупції, розробку кодексів етики, узгодження комерційної діяльності із суспільними інтересами. Автор зауважує, що в розвинених країнах основний акцент все ще робиться на економічній відповідальності, проте другою за пріоритетністю складовою стає філантропія.

Важливою тенденцією останніх років є зміщення акцентів з економічної відповідальності на етичну. Виробництво товарів та послуг, підкріплене лише комерційними інтересами, втрачає суспільну цінність.

На думку професора Саутгемптонської бізнес-школи (Велика Британія) Д. Баден, першочерговим обов'язком підприємств є дотримання етичних норм, а вже потім правова відповідальність і досягнення комерційних цілей (рис. 1.3). Свою думку Д. Баден підтверджує результатами дослідження. Методика аналізу передбачала тестування 400 респондентів (225 – представники некомерційних структур та 175 – бізнес-середовища). У дослідженні взяли участь британці (41%), американці, іспанці, німці, італійці, китайці. У результаті аналізу отриманих відповідей виявилось, що від підприємств найбільше очікують саме етичної відповідальності. Останніми роками концепція корпоративної соціальної відповідальності набула нових обертів. Це в першу чергу пов'язано зі зростанням конкурентної боротьби, розвитком міжнародних ринків, загостренням глобальних проблем людства. Усе частіше корпоративна соціальна відповідальність розглядається підприємствами як додаткове джерело конкурентних переваг.

1.3. Моделі соціальної відповідальності бізнесу (японська, американська, європейська тощо).

Сьогодні провідними науковцями прийнято виділяти *три моделі корпоративної соціальної відповідальності*, а саме: *американську, європейську та азіатську (японську)*. Однак, у науковій літературі можна зустріти й інші моделі, наприклад, окремо виділяють британську, канадську, латиноамериканську та інші моделі, які мають на увазі більш детальний розгляд шляхів упровадження моделей корпоративної.

Різноманітність моделей може бути обумовлена географічним розміщенням країни, її соціально-економічним та екологічним розвитком, історичними та культурними традиціями,

менталітетом громадян, які впливають на корпоративне управління й фінансову сферу підприємства.

Американська модель корпоративної соціальної відповідальності поширена в США, Канаді, країнах Латинської Америки, а також англомовних країнах Африки. Для неї характерна другорядна роль держави у формуванні соціальної відповідальності.

Американська модель є найбільш лібералізованим варіантом соціальної політики держави, який базується на принципі відокремлення соціального захисту від вільного ринку й обмеженні захисту лише тих, хто не має інших доходів, крім соціальних виплат. Саме через це американська економіка є однією з найменш регульованих державою. Держава регулює соціально- трудові відносини на рівні підприємства і значно менше – на рівні галузі та регіону через прийняття законодавчих і нормативних актів.

Американські корпорації у своїй діяльності більшу увагу приділяють зовнішній соціальній відповідальності. Відповідно основний акцент на поведінці корпорацій на ринку, розбудові позитивних відносин підприємства з регіональною та місцевою владою, на охороні навколишнього середовища. Американська модель корпоративної соціальної відповідальності передбачає максимальну самостійність корпорацій у визначенні свого суспільного внеску. Держава підтримує й стимулює цей напрям діяльності бізнесу через просвітництво та створення системи стимулів, зокрема через пільги чи субсидії, не втручаючись у формування програм соціальної відповідальності. Відповідальна соціальна діяльність і благочинність корпорацій стимулюються відповідними податковими пільгами, що встановлені на законодавчому рівні. Крім благодійництва, важливим напрямом соціальної відповідальності американських корпорацій є заходи зохорони навколишнього середовища. Наприклад, якщо загальнонаціональні екологічні витрати США становлять приблизно 3% валового національного прибутку, то 70 – 90% витрат припадає на приватний сектор.

Отже, основний акцент в американській моделі корпоративної соціальної відповідальності робиться на зовнішні сфери її вияву: благодійництво, поведінку корпорацій на ринку, охорону навколишнього середовища. Американська модель корпоративної соціальної відповідальності ініціюється самими компаніями і передбачає максимальну самостійність корпорацій у визначенні свого суспільного внеску. Характерною ознакою моделі є другорядна роль держави у формуванні соціальної відповідальності.

Специфічні риси американської моделі корпоративної соціальної відповідальності:

- добровільний характер участі бізнесу у вирішенні соціальних проблем;
- соціальна діяльність компанії має чітко окреслені напрями;
- компанії контролюють цільове використання витрачених коштів та очікують на конкретні результати заходів;
- втручання держави відбувається через заохочення соціально відповідальної діяльності;
- тяжіє до філантропії (виділення коштів на мистецтво, культуру, університетську освіту);
- пріоритетом є вирішення соціальних проблем на рівні місцевої громади та окремого регіону.

Європейська модель корпоративної соціальної відповідальності принципово відрізняється від американської. Наразі соціальну відповідальність у Європі розглядають як один із механізмів підвищення конкурентоспроможності й водночас як добрий засіб зростання стандартів життя громадян.

Більшою мірою європейська модель корпоративної соціальної відповідальності орієнтована на три сфери прояву соціальних ініціатив, а саме: економіку, зайнятість та охорону навколишнього середовища²¹. Порівнюючи її з американською моделлю, можна сказати, що перша ставить за мету прибутковість, а європейська – додаткові питання відповідальності перед працівниками і місцевими співтовариствами. Відповідно соціальна відповідальність поширюється на умови праці, заробітну плату, випуск якісної продукції та надання послуг, охорону навколишнього середовища, зайнятість у конкретному регіоні,

реалізацію соціальних ініціатив населення.

Розглядаючи європейську модель, також важливо зазначити, що характерною її ознакою є помітна роль держави. Загальновідомо, що європейська модель економіки характеризується високими обсягами ВВП, який перерозподіляється через державний бюджет (близько 50%), створенням розвиненої системи соціального захисту на основі залучених коштів держави та підприємців. Європейська модель корпоративної соціальної відповідальності розглядає державу як інститут, який приводить до виконання прийняті правила поведінки. Натомість у США таке втручання держави трактується як порушення свободи діяльності.

У Європі соціальна відповідальність є складовою стратегій розвитку держав. Саме тому більшість країн ЄС уже розробили або розробляють національні стратегії соціальної відповідальності. Просуваючи соціальну відповідальність, уряди країн Європи передусім намагаються, щоб урядові установи подавали правильний приклад самі. Згідно з цим, наприклад, голландські урядові установи приділяють особливу увагу умовам, за яких вироблені товари, які вони купують, до 2% закупівель, зроблених державою, мають бути екологічно чистими. Це сприяє заохоченню компаній виробляти товари і послуги екологічно безпечним способом.

У японській моделі корпоративної соціальної відповідальності найхарактернішою рисою є активна роль держави. У зв'язку з тим, що держава тривалий час брала участь у стратегічному плануванні бізнесу, частково підхід до соціальної відповідальності японської моделі нагадує європейський, оскільки роль держави теж є дуже впливовою. Водночас японський бізнес більше, ніж європейський, зосереджується на внутрішніх програмах, завдяки яким компанія стає для працівника сім'єю.

Соціальна відповідальність корпорації в Японії активно підтримується культурними традиціями країни. Відповідно японська модель корпоративної відповідальності передбачає соціальну згуртованість на рівні компанії і ділову згуртованість на рівні індустріальної групи. Управління бізнесом орієнтоване не лише на отримання прибутку, воно також повинно базуватися на правильному сприйнятті буття, суспільства і навколишнього світу, усвідомленні своєї відповідальності перед суспільством і прагненні до прогресу цивілізації взагалі.

Основні риси японської системи корпоративної соціальної відповідальності визначає низка концепцій, яких немає в американській моделі. Найважливішими з них є колективне прийняття рішень, відповідальність перед працівниками та соціальна відповідальність керівництва.

Так, Японія першою у світі стала розвивати так званий менеджмент із «людським обличчям». У бідній на природні ресурси країні традиційно культивується принцип «Наше багатство – людські ресурси», відповідно до якого створюються умови для найбільш ефективного їх використання.

До найбільш поширених напрямів корпоративної соціальної відповідальності перед працівниками належать: система довічного найму, допомога в придбанні житла, стимулювання сімейних династій, навчання спеціалістів, фінансова допомога при народженні дітей, а потім їх навчанні, щедрі вихідні допомоги, корпоративні пенсії.

Протягом останніх років у корпоративній соціальній відповідальності Японія набирає обертів, охоплює всю структуру управління в компанії, не обмежуючись внутрішнім спрямуванням²². Тут підприємства реорганізують свої структури через заснування офісу корпоративної соціальної відповідальності, що їх традиційно контролювали відповідні відділи, такі як відділ інвестицій та відділ управління навколишнього середовища. Певна кількість японських корпорацій заснували департаменти соціальної відповідальності бізнесу, які розповсюджують інформацію про соціальну відповідальність, приділяючи значну увагу зацікавленим партнерам та публікуючи звіти.

У формуванні корпоративної соціальної відповідальності японський бізнес більшою мірою зосереджується на внутрішніх програмах.

Основними особливостями японської моделі корпоративної соціальної відповідальності є:

- орієнтація на культурні традиції країни, забезпечення гендерної рівності;
- розвиток волонтерства – відповідальна поведінка громадян до своєї країни;
- забезпечення сумлінного партнерства (створення індустріальних груп);
- активна роль держави, особливо в стратегічному плануванні бізнесу;
- діяльність регулюється внутрішніми корпоративними директивами;
- тісний зв'язок суб'єкта господарювання із його соціальними проєктами, компанія підтримує своїх працівників на всьому їх життєвому шляху.

Наразі виокремлюють новий різновид моделі корпоративної соціальної відповідальності, а саме **британську модель**²³. Це, так би мовити, поєднання американської та європейської моделей, що увібрало в себе кращі елементи та досягнення провідних компаній цієї країни.

Принциповим моментом британської моделі корпоративної соціальної відповідальності є яскраво виражена активність самого бізнесу у створенні проєктів у сфері соціальної відповідальності, що за своєю суттю цілком відповідає принципу добровільності²⁴. Загальною рисою цієї моделі є, передусім, активна підтримка бізнесу з боку держави й добре розроблена система заходів соціального забезпечення та охорони здоров'я.

У Великобританії ініціатором вияву корпоративної соціальної відповідальності з боку підприємницьких структур є здебільшого урядові органи. Останнім доручена і координація зусиль щодо впровадження соціальної відповідальності у практику. Участь влади в розвитку корпоративної соціальної відповідальності виявляється в налагодженні партнерства з власниками підприємств, які беруть участь у фінансуванні проєктів, стимулюванні учасників.

Про увагу до корпоративної соціальної відповідальності у Великобританії свідчить той факт, що в уряді створена посада міністра з корпоративної соціальної відповідальності.

Загалом процес розвитку британської моделі корпоративної соціальної відповідальності має поступальний характер. Найважливішою подією стало скликання найбільшої асоціації для ініціатив у сфері соціальної відповідальності – «Бізнес у громаді», яка стимулювала створення державно-приватних партнерств, завдяки чому влада разом із приватними підприємствами вирішувала найгостріші соціальні проблеми.

Загалом для британської моделі корпоративної соціальної відповідальності характерні такі ознаки:

- пильна увага фінансового сектору до проєктів у сфері корпоративної соціальної відповідальності;
- підвищений інтерес ЗМІ (наприклад, «Таймс» публікує індекси соціальної відповідальності в щотижневому розділі «Профіль компанії»);
- широкий розвиток сектору незалежного консалтингу в сфері корпоративної соціальної відповідальності;
- система бізнес-освіти Великобританії однозначно перевершує систему континентальної Європи за кількістю і різноманітністю навчальних курсів у сфері корпоративної соціальної відповідальності;
- участь уряду в розвитку корпоративної соціальної відповідальності виявляється в створенні партнерств із приватними підприємствами в освітньому секторі, підтримці ініціатив у сфері корпоративної соціальної відповідальності через співфінансування проєктів, податкові пільги та ін.

1.4. Міжнародні стандарти та ініціативи та їх роль у процесі інтеграції соціально відповідальної поведінки бізнесу.

У світовій практиці розроблено і використовується 40 стандартів корпоративної соціальної відповідальності. До них можна віднести:

- загальні, які відображають керівні принципи діяльності та кодекси їхньої поведінки (Глобальний договір ООН, Керівні принципи Amnesty International із додержання прав людини для компаній та багатонаціональних корпорацій ОЕСР, Глобальні принципи Саллівана, Зелена книга Єврокомісії);
- системи управління та схеми сертифікації (Схема екологічного менеджменту та

аудиту EMAS, еко-стандарти ISO 9000 та ISO 14000, стандарт для оцінювання соціальних аспектів систем управління SA 8000, стандарт промислової безпеки та здоров'я OHSAS 18001); рейтингові індекси (зважений за ознакою капіталізації індекс Domini Social Index DSI 400, Індекс Доу Джонса щодо стійкого розвитку DJSI,

«етичні» індекси FTSE4Good);

– системи підготовки звітності (Глобальна ініціатива з надання звітності у сфері стійкого розвитку GRI, процесний стандарт розроблення звітів AA1000, SA 8000) ²⁷.

Залежно від конкретних потреб компанія вибирає той чи інший соціальний стандарт звітності.

В останнє десятиріччя найбільш активно впроваджуються схеми екологічного менеджменту та аудиту EMAS, еко-стандарти ISO 9000 та 14001, стандарт для оцінювання соціальних аспектів систем управління SA 8000. У сфері звітності з корпоративної соціальної відповідальності найбільш активновикористовуються стандарт Глобальної ініціативи з надання звітності у сфері стійкого розвитку GRI та процесний стандарт розроблення звітів AA 1000S.

Один з найбільш визнаних та використовуваних у теперішній час міжнародних стандартів – Настанова глобальної ініціативи зі звітності у сфері стійкого розвитку (Guidelines of Global Reporting Initiative, GRI), розроблена в 1997 р. в межах ініціативи генерального секретаря ООН Кофі Аннана «Global Compact».

Стандарт GRI (Global Reporting Initiative) сприяє підвищенню конкурентоспроможності компанії у сфері залучення інвестицій та участі в тендерах міжнародних організацій.

Стандарт сталого розвитку GRI (Global Reporting Initiative) «Глобальна ініціатива зі звітності» (Амстердам, Нідерланди) – добровільна міжнародна мережа, яка базується на співробітництві компаній, організацій роботодавців, інвесторів, аудиторів, громадських організацій та інших зацікавлених сторін; створена для просування застосування компаніями нефінансової звітності на основі потрібного критерію економічних, екологічних та соціальних показників.

Стандарти звітності щодо сталого розвитку (стандарти GRI) – це перші та найбільш загальноприйняті глобальні стандарти для звітування щодо сталого розвитку. Ця ініціатива була створена для доведення рівня нефінансової звітності до рівня фінансової.

Стандарти та рекомендації GRI постійно переглядаються, доповнюються та розширюються. Еволюція стандартів GRI характеризується поколіннями від G1 у 2000 р. до G4 у 2013 р. та G5 у 2016 р.

У 2013 р. на Глобальній конференції зі стійкого розвитку та звітності громадськості була наведена в остаточній редакції четверта версія Керівництва GRI (G4). Версія G4 акумулює глобальний досвід, накопичений під час використання попередніх версій Керівництва, та формує основу для подальшого запровадження стандартів у процесі реалізації концепції стійкого розвитку.

Один із підходів, реалізований у Керівництві G4 (2013 р.) – публікувати лише значиму для зацікавлених сторін інформацію (за принципом «краще менше, але краще»). Компанії можуть звітувати за найбільш важливими для них групами показників, про взаємини роботодавців та найманих працівників і вирішення ними суспільних проблем. Замість обрахунку та розкриття великої кількості показників компанії здійснюють більш якісний аналіз діяльності на благо суспільства та її членів.

П'яте покоління стандарту GRI Standards оприлюднене в 2016 р., розроблене з урахуванням помилок попередніх версій, відгуків компаній-користувачів та практичних напрацювань.

GRI Standards – стандарт консолідованої звітності, який має модульну структуру. До стандарту входять шість взаємопов'язаних модулів, які також поділені на 36 модулів:

- GRI 101 «Базис» (інформація про стандарт та його принципи)
- GRI 102 «Загальне розкриття інформації» (відомості про компанію та звіт)
- GRI 103 «Управлінський підхід» (загальні вимоги до звітування)
- GRI 200 «Економіка» (містить шість модулів, які характеризують економічний

аспект діяльності)

- GRI 300 «Екологія» (містить вісім модулів, які характеризують екологічний аспект діяльності)

- GRI 400 (містить 19 модулів, які характеризують соціальний аспект діяльності).

В основу звітності за стандартом GRI закладено принципи:

- системотвірні (відкритість, залучення зацікавлених сторін, верифікованість) – забезпечують умови довіри до звіту, перевірку його вірогідності аудитором, задовольняють різноманітні потреби сторін;

- змістовні (повнота, значущість, контекст стійкого розвитку) – забезпечують необхідний рівень деталізації інформації, рівень значущості показників та власної результативності на фоні загальної позитивної соціальної стійкості; якості та вірогідності інформації (точність, об'єктивність, зіставність)

- забезпечують досягнення точності інформації, правдиве відображення результативності, що базується на конкретних фактах, порівняння з ретроспективою, виключення викривлення інформації;

- що гарантують доступність інформації (ясність, сучасність) – забезпечують зрозумілість інформації в доступній формі для максимальної кількості користувачів та її своєчасність для прийняття рішень.

Сьогодні стандарт GRI використовують як підхід до звітності сотні великих компаній у всьому світі, одна з основних відмінностей і переваг його полягає у тому, що цей стандарт дає можливість упроваджувати його поетапно. Тобто спочатку компанія може використовувати лише загальні принципи цього документа. Також GRI передбачає можливість підготовки звіту тільки з однієї чи кількох сфер своєї діяльності з поступовим поширенням його на інші сфери.

Серія стандартів AccountAbility 1000 (AA 1000), розроблена Інститутом соціальної та етичної звітності Великобританії, слугує форматом підтримки GRI та інших міжнародних стандартів, визначає процедури взаємодії із зацікавленими сторонами (стейкхолдерами), розроблення соціального звіту (зі стійкого розвитку) та встановлює принципи їх верифікації (установлення вірогідності) та оцінювання. Ключовим у цій серії є стандарт AA 1000SES

— взаємодія зі стейкхолдерами компанії.

Основною ідеєю групи стандартів AA 1000 є підвищення підзвітності бізнесу суспільству за допомогою максимального залучення груп зацікавлених сторін, урахування їхньої думки під час аналізу діяльності компаній. Ці стандарти можуть стати частиною системи внутрішнього контролю, спрямованої на виявлення ризиків, їх оцінювання, удосконалення практики управління ризиками. У цьому випадку йдеться про ризики для репутації та бренду, про конфлікти, пов'язані з трудовим правом та порушенням прав споживачів, а також про ризики, зумовлені змінами в законодавчому регулюванні.

Тема 2. Особливості реалізації соціальних програм та проєктів

2.1. Сутність, види та джерела фінансування соціальних програм

2.2. Інструменти реалізації соціальних програм

2.3. Гранти, благодійність та спонсорство: сутність та переваги

2.4. Основні форми реалізації волонтерства

2.5. Зміст, цілі та завдання соціальної політики підприємства

2.1. Сутність, види та джерела фінансування соціальних програм

Соціальна програма – це сукупність конкретних проєктів, які в загальному націлені на досягнення стратегічних цілей та вирішення певної соціальної проблеми.

Перші соціальні програми були започатковані у Німеччині наприкінці XIX ст. У наш час соціальні програми діють у більшості країн світу, проте різняться за методами фінансування й управління, масштабами охоплення населення, кількістю та обсягом наданих пільг.

Умовно соціальні програми поділяють на три основні напрями: програми соціального добробуту та забезпечення (так звані програми підтримки доходів населення); соціально-демографічні програми; програми у сфері охорони здоров'я. У багатьох країнах, перш за все тих, що розвиваються, існують спеціальні програми боротьби з бідністю, які є певною комбінацією вищезазначених трьох.

У формуванні та реалізації соціальних програм можуть брати участь різні суб'єкти, серед яких органи державної влади та місцевого самоврядування, недержавні організації, які функціонують у соціальній сфері. Також суб'єктами цього процесу є законодавчі, виконавчі, суддівські органи влади, які визначають цілі, завдання, пріоритети, нормативно-правову базу соціальної політики та здійснюють безпосередньо практичну роботу з її реалізації.

Класифікувати соціальні програми можна за різними критеріями: спрямованістю, територіальним масштабом, термінам дії, рівнем комплексності.

За спрямованістю соціальні програми поділяються на такі види:

- спрямовані на попередження негативних соціальних наслідків будь-яких процесів або явищ (програми соціального страхування);
- спрямовані на подолання негативних соціальних явищ або процесів
- програми адресної допомоги, житлових субсидій, соціальної допомоги одинакам або інвалідам;
- спрямовані на розвиток будь-якої соціальної сфери, або соціальної групи (розвиток молоді, покращення здоров'я нації тощо).

Ці програми не обов'язково вирішують можливі або наявні проблеми, вони можуть бути пов'язані з політичними пріоритетами або суспільною значущістю цієї сфери. Варто зазначити, що програми попередження та програми подолання є переважно універсальними типами, які застосовуються у багатьох країнах світу за подібними схемами. Переважно ці програми мають постійний або довготривалий характер і діють на національному рівні. Програми розвитку є специфічними програмами, кожна з них розробляється за своєю схемою. Ці програми мають обмежений термін дії, можуть бути різними за масштабністю.

За термінами дії:

- короткострокові (на 1-2 роки);
- середньострокові (3-5 років);
- довгострокові (8-10 років та більше);
- постійно діючі: програма соціального страхування, програма адресної допомоги малозабезпеченим верствам, програма допомоги сім'ям з дітьми. За масштабністю можна виділити глобальні, регіональні, національні, територіальні програми. За рівнем комплексності: спрямовані на вирішення певних проблем конкретних категорій населення за допомогою обмежених дій, наприклад, програма безкоштовних обідів для молодших школярів або програма пільгового зубопротезування для пенсіонерів. Такі програми не обов'язково мають вигляд окремого затвердженого документу, вони навіть можуть бути складовими частинами інших (комплексних програм). Інші програми охоплюють комплексні цілі, часто ієрархічні, які передбачають комплексні заходи задля досягнення цілей, а також консолідацію та узгодження дій багатьох організацій.

Джерела фінансування соціальних програм поділяють на дві групи – зовнішні та внутрішні. Зовнішні фінансові потоки формуються за допомогою міжнародних інститутів. Внутрішні джерела фінансування соціальних проєктів визначаються бюджетною системою країни та позабюджетними фондами, фінансовими ресурсами підприємств, соціальними фондами органів місцевого самоврядування.

Основним недоліком діючої системи соціальних послуг є здійснення надмірного фінансового тиску на Державний бюджет. Оскільки видатки на соціальні заходи постійно зростають і на сьогодні становлять приблизно 46% від всіх витрат. Тому наразі вагомим є питання пошуку альтернативних джерел забезпечення права на соціальну допомогу. Багато людей звертаються до недержавних організацій, які допомагають їм долати життєві труднощі та підтримувати соціальну активність. Такі організації відносять до «третього сектору» і є альтернативою державним організаціям. На наш погляд доцільним є розвиток таких

організацій та забезпечення належного його фінансування з боку держави.

Державне фінансування діяльності організацій «третього сектору» є важливим елементом стосунків між цим сектором і державою. У розвинутих країнах світу соціальні програми і проекти фінансуються в основному за рахунок місцевих бюджетів. Наприклад, частка видатків на соціальні заходи з консолідованих державних бюджетів багатьох країн Європи складає 51–70%, а в Україні тільки 25–30%⁴⁰. У деяких країнах державне фінансування є доходом таких неприбуткових організацій.

Наразі підтримку з державного бюджету отримують лише 30% недержавних організацій частка такого фінансування у їхньому загальному бюджеті становить лише 9–11%. Для порівняння – частка державного фінансування в загальному доході недержавних організацій європейських країн становить близько 22–77%. Недостатнє фінансування неприбуткових організацій з боку держави не є єдиною проблемою розвитку недержавних організацій. До основних проблем також можна віднести: недостатнє розуміння державними органами переваг співпраці з недержавними організаціями. Це свідчить про те, що існують ще організації, які згідно з документами державного та місцевих бюджетів фінансуються на позаконкурсній основі.

Ще одним джерелом пошуку фінансових засобів здійснення соціальних програм є приватна благодійність та громадська ініціатива. Такі інструменти передбачають створення приватних фондів фінансування, а держава лише підтримує запропоновані соціальні програми через законодавчі умови залучення частки джерел громадської ініціативи.

Також до інноваційних форм фінансування соціальних програм в Україні відносять також вилучення або відтермінування погашення заборгованості підприємств соціальної сфери до місцевих бюджетів, розрахунки за клірингові та складські послуги.

Однак, такі види джерел фінансування соціальних програм потребують вдосконалення, оскільки мають кілька вагомих недоліків:

- слабка мотивованість комерційних та громадських організацій, а особливо громадян;
- низький рівень їх схильності до ініціювання заходів реалізації громадських програм.

Тому першочерговим завдання державних органів щодо реалізації соціальних програм є стимулювання інноваційних форм їх фінансування, заснованих на співпраці держави та бізнесу.

Успіх реалізації програми значною мірою визначається якістю її розроблення, що залежить від компетенції та професіоналізму розробників, наявності якісної вхідної інформації й використання сучасних методів та інструментів при обґрунтуванні програмних заходів, альтернатив і визначенні очікуваних результатів.

Схема побудови програми в узагальненому вигляді включає такі основні етапи:

1 етап – визначення та аналіз проблем. Проблеми, на вирішення яких буде спрямована програма, визначаються на підставі теоретичних досліджень. У технології програмування проблеми розділяють на стандартні (добре структуровані, тобто зміна фактору веде до однозначної зміни результативної ознаки); структуровані (тут зв'язки мають кореляційний характер високоступеня щільності); слабо структуровані (з невисоким рівнем щільності зв'язків); неструктуровані (зв'язок може бути встановлений тільки на основі логічного аналізу);

2 етап – визначення цілей та побудова «дерева цілей». Як правило, цілі програм формулюються у формі результату, який необхідно максимізувати, або у вигляді небажаного ефекту, вплив якого має бути мінімізований. Визначаються генеральна ціль (мета програми), безпосередня ціль, а також цілі другого, третього і наступних рівнів (за необхідності);

3 етап – обґрунтування системи заходів, необхідних для досягнення цілей програми. На цьому етапі визначається адресність заходів, у разі необхідності будується мережевий графік реалізації програми, визначається критичний шлях. На цьому ж етапі формується стратегія програми та здійснюється оцінка ступеня досяжності різних варіантів, обирається одна з альтернатив як стратегія програми; у найбільш перспективну програму вносяться додаткові критерії або зміни шляхом доповнення або виключення яких-небудь елементів

«дерева проблеми».

2.2. Інструменти реалізації соціальних програм

Серед основних інструментів реалізації соціальних програм необхідно виділити:

- *грошові гранти*. Це форма фінансування, спрямована корпорацією на реалізацію соціальних програм в галузі освіти і на цілі проведення прикладних досліджень;
- *благодійні пожертвування та спонсорська допомога*. Форма фінансування, яка виділяється для проведення соціальних програм у благодійній діяльності;
- *соціально значущий маркетинг*. Форма адресної фінансової допомоги, яка полягає в напрямі відсотка від реалізації товарів та послуг на проведення соціальних програм у сфері маркетингу;
- *еквівалентне фінансування*. Форма адресної фінансової допомоги полягає в спільному фінансуванні соціальних програм з боку організації органів державного управління, некомерційного сектору і персоналу;
- *соціальні інвестиції*. Форма фінансової допомоги, яка виділена на реалізацію довгострокових спільних партнерських соціальних програм, спрямованих на зниження соціальної напруги в регіонах присутності корпорації;
- *делегування повноважень співробітникам*. Виступає у формі добровільного залучення персоналу корпорацій у соціальні програми зовнішньої спрямованості;
- *адміністративний соціальний бюджет*. Фінансові кошти, які виділяються корпорацією на реалізацію власних соціальних програм.

У ролі пріоритетного напрямку реалізації соціальних програм необхідно виділити розвиток потенціалу власного персоналу, а також підвищення його лояльності до корпорації і роботодавця.

У сфері роботи з новими співробітниками кадровій службі корпорації необхідно починати співпрацю зі студентами – майбутніми фахівцями, коли вони вчаться на старших курсах у закладах вищої освіти. На цьому етапі виявляються молоді люди, які проявляють певні здібності, вони можуть бути успішно використані у справі подальшого розвитку корпорації.

Також необхідно проводити семінари та інші навчальні програми, які присвячені історії корпорації, динаміці змін у наданні послуг і самої корпорації, прогнозам на майбутнє. У процесі таких занять прищеплюється почуття лояльності відносно тієї корпорації, яка має намір надати їм у подальшому роботу.

Ще один важливий напрям соціального стратегічного розвитку – це підвищення професійної мобільності співробітників. Працюючи тривалий час на одній посаді, співробітник обмежує свій кругозір межами однієї ділянки роботи, звикається з недоліками, перестає збагачувати управління новими методами, формами і його робота перетворюється на шаблон.

У корпорації необхідно встановити віковий ценз, після досягнення якого всі працівники будуть переводитися на іншу посаду. Це дає можливість кадровій службі корпорації за 2–5 років до цього терміну почати готувати резерв. Підготовлений з резерву працівник приймає справи від працівника, який звільняється і вже обізнаний у всіх справах. Тих, хто зберіг свій потенціал, корпорація повинна залишати на роботі, але на інших посадах. Це можуть бути посади радника, експерта, інспектора тощо.

Програми з розвитку персоналу можна розділити на кілька груп:

- програми, орієнтовані на підвищення кваліфікації та просування управлінського апарату;
- програми для старших менеджерів (розраховані на подальший розвиток лідерів і розкриття їх потенціалу);
- програми, що спрямовані на постійне поліпшення механізмів процесу обміну знаннями та збільшення бази знань співробітників. Серед таких програм можна виділити: системна підготовка менеджерів і резерву на ці посади за програмою «Магістр ділового

адміністрування» (МВА). Співробітники, які пройшли таке навчання, будуть відповідати міжнародним стандартам підготовки фахівців у галузі управління;

- упровадження практики складання індивідуальних планів розвитку співробітників, які будуються на основі щорічної оцінки та співбесіди між співробітником і керівником;

- створення Навчального Центру як інструменту внутрішньофірмового навчання персоналу корпорації, діяльність якого спрямована на підтримку рівня компетенцій чинного персоналу, їх розвиток, цільову підготовку кваліфікованого персоналу на ключові посади. У корпораціях необхідно поширити практику запровадження при радах директорів посади менеджера з соціальної відповідальності, в обов'язки якого входить підготовка рекомендацій щодо заходів у сфері корпоративної соціальної відповідальності, оцінка проведених робіт. резерву на ці посади за програмою «Магістр ділового адміністрування» (МВА). Співробітники, які пройшли таке навчання, будуть відповідати міжнародним стандартам підготовки фахівців у галузі управління;

- упровадження практики складання індивідуальних планів розвитку співробітників, які будуються на основі щорічної оцінки та співбесіди між співробітником і керівником;

- створення Навчального Центру як інструменту внутрішньофірмового навчання персоналу корпорації, діяльність якого спрямована на підтримку рівня компетенцій чинного персоналу, їх розвиток, цільову підготовку кваліфікованого персоналу на ключові посади. У корпораціях необхідно поширити практику запровадження при радах директорів посади менеджера з соціальної відповідальності, в обов'язки якого входить підготовка рекомендацій щодо заходів у сфері корпоративної соціальної відповідальності, оцінка проведених робіт.

2.3. Гранти, благодійність та спонсорство: сутність та переваги

Гранти є найбільш поширеною формою фінансування соціальних програм та проєктів.

Гранти – це цільові кошти, які надаються на безоплатній основі некомерційним організаціям або фізичним особам на реалізацію соціальних проєктів, благодійних програм, проведення досліджень, навчання, на інші суспільно корисні цілі з подальшим звітом про їх використання і результатизації ситуації. Як правило, гранти надаються на конкурсній основі та на умовах, які визначає грантодавець.

Грантові кошти або майно надаються безоплатно і без повернення грантодавцю. Завдяки грантам здійснюється підтримка неприбуткових проєктів, які є важливими для суспільства або конкретної територіальної громади, організації чи установи.

Грантове фінансування може допомогти розв'язати чимало важливих питань розвитку територій, навчальних, медичних та спортивно-оздоровчих закладів, на які, зазвичай, не вистачає коштів у місцевих бюджетах.

Грантодавці – це міжнародні організації, державні установи, комерційні структури, громадські некомерційні організації (релігійні, наукові тощо), приватні благодійні фонди або приватні особи, які надають громадянам та організаціям на некомерційній безповоротній основі необхідні додаткові ресурси різного виду націлі, які спрямовані в цілому на благо всього суспільства.

На практиці існує декілька класифікацій грантодавців, які можна систематизувати таким чином:

- **За видами допомоги, що надається**, грантодавці поділяються на тих, хто: надає гранти;

- виділяє стипендії на навчання;

- здійснює експертну (консультативну) допомогу;

- надає технології, обладнання тощо.

- **За сферою інтересів** грантодавці поділяються на вузькоспеціалізовані (здійснюють підтримку в чітко визначених сферах діяльності, наприклад, Всесвітній фонд боротьби зі СНІДом, Глобальний екологічний фонд) та універсальні (пріоритетами діяльності яких є різноманітні суспільні проблеми).

За територіальними межами дії грантодавці бувають національними та міжнародними. Українські організації в рамках власних програм і великих проєктів можуть здійснювати так зване субгрантування. Таким чином працює, наприклад, Український фонд соціальних інвестицій, який на конкурсній основі перерозподіляє кошти, отримані від іноземних фінансових організацій.

За джерелом капіталу можна виділити такі основні групи міжнародних грантодавців, які доступні для здобувачів з України: міждержавні організації, урядові, суспільні та корпоративні грантодавці. Дещо докладніше про ці групи. **Міждержавні організації.** До цієї групи грантодавців належать установи Організації Об'єднаних Націй (Програма розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН), ЮНІСЕФ, Світовий банк, Проєкт «Місцевий розвиток орієнтований на громаду (СВА), тощо) та Європейського Союзу (Європейська комісія, Рада Європи, ОБСЄ).

Урядові грантодавці. Це можуть бути грантові програми окремих закордонних органів влади (Агентство США з міжнародного розвитку (USAID), Канадське агентство міжнародного розвитку (CIDA), Шведське агентство з питань міжнародної співпраці та розвитку (SIDA) та ін.), або посольств іноземних держав в Україні (США, ФРН, Норвегії тощо).

Суспільні грантодавці можуть бути як національними (наприклад, німецькі фонди політичних партій – Фонд К. Аденаура, Фонд Ф. Наумана та ін.) так і міжнародними (наприклад PHARE – Програма демократії, Міжнародний Вишеградський фонд). Вони будуються відповідно на фінансових надходженнях з однієї або декількох країн та зобов'язані звітувати перед тими, на чийі гроші вони існують.

Приватні грантодавці. До цієї категорії належать грантодавці різного обсягу і характеру діяльності – від таких великих міжнародних організацій, як міжнародний фонд «Відродження» Дж. Сороса та Фонд Рокфеллера до невеликих сімейних фондів Фонд Кнута і Аліси Валенбергів, Фонд Раскобазаохочення католицької діяльності).

Корпоративні грантодавці реалізують програми соціальної відповідальності великих компаній (Компанія «Монсанто», Інститут нетрадиційного газу компанії «Шелл»). Найпоширенішим джерелом додаткових ресурсів неприбуткових організацій та соціально-значущих проєктів, як уже зазначалося, є благодійні фонди, які надають допомогу у вигляді грантів.

Фондами можуть бути державні установи різних країн, міжнародні організації, приватні благодійні фонди, комерційні структури, релігійні, наукові та інші громадські некомерційні організації, які володіють первинним капіталом (або вкладом) та надають підтримку або допомогу в благодійній, освітній, культурній, релігійній та інших видах діяльності, яка приносить користь громадськості та фінансує передусім інші некомерційні організації.

Згідно з даними Центру Європейських Фондів (ЕРО), у США зареєстровано близько 40 тис. благодійних фондів, в Європі їх кількість коливається від 80 до 100 тис.

Гранти надаються за результатами грантових програм-конкурсів, які оголошуються для неприбуткових організацій, під час яких проєкт повинен пройти у процедуру подання заявки на отримання гранту, і, у випадку перемоги в конкурсі – отримати кошти (допомогу).

Існує декілька визначень поняття «грант»:

- грант – це цільова фінансова дотація, що надається вченим на проведення наукових досліджень;
- грант – це безоплатна цільова субсидія, що надається на конкурсній основі організації, ініціативній групі або індивідуальній особі для реалізації заявленого проєкту в тій чи іншій сфері діяльності;
- грант – благодійний внесок або цільове пожертвування, надане фізичними і юридичними особами в грошовій і натуральній формах;
- грант – кошти, безоплатно передані дарувальником (фондом, корпорацією, урядовим закладом або приватною особою) некомерційній організації або приватній особі для виконання конкретної роботи;
- грант – кошти, техніка або інші ресурси, які безповоротно передаються донором

(фондом, корпорацією, державною установою або приватною особою) некомерційній організації або приватній особі для виконання конкретної роботи.

На відміну від позики грант не треба повертати.

2.4. Основні форми реалізації волонтерства

Корпоративне волонтерство – це політика компанії, спрямована на залучення працівників компанії до благодійної та волонтерської діяльності. Феномен «корпоративне волонтерство» виникає на зламі інтересів трьох соціальних гравців: бізнесу, громади та безпосередньо волонтерів, приносячи вигоди кожному з них. Громада отримує додаткові фінансові та людські ресурси для розв'язання певної соціальної проблеми.

Крім того, програми корпоративного волонтерства – це неформальний канал поширення таких суспільних цінностей як безкорисливість, взаємодопомога та піклування.

Інтереси приватних компаній корпоративне волонтерство здатне задовольнити на декількох рівнях (табл. 3.5).

Дослідження ConferenceBoard називає 5 основних бізнес-навичок, побудова яких відбувається внаслідок успішної реалізації волонтерських програм:

- комунікативні;
- організаційні та навички управління часом;
- навички побудови відносин (реляційні);
- навички проєктного менеджменту (планування, складання бюджету, звітності, оцінювання результатів);
- навички виживання (вміння обирати пріоритети та боротися зі стресом).

Основні підходи, які залежать від ролі компанії у формуванні програм корпоративного волонтерства:

Перший підхід (*Employer-led approach*) при розробці програм корпоративного волонтерства відштовхується від затвердженої корпоративної стратегії, враховує перспективи розвитку компанії та ризики, пов'язані з цим. Такі програми, як правило, більш структуровані й систематизовані. Часто запропонована ними волонтерська діяльність пов'язана з основним бізнесом (*Core Business*) компанії та професійними навичками волонтерів. Прикладами таких програм можуть бути проведення безкоштовних курсів з елементарної фінансової грамотності серед вразливих верст молоді від аудиторської компанії або розбудова професійних навичок соціального маркетингу неприбуткової організації від рекламного агентства. У другому підході (*employee-led approach*) роль компанії обмежена (фінансовою чи просто ідеологічною) підтримкою різноманітних проєктів та ініціатив, ініційованих працівниками. Волонтерська діяльність здійснюється переважно у вільний від роботи час та відрізняється різноманітністю форм і напрямків.

Корпоративне волонтерство може набувати найрізноманітніших форм.

Найлегша та найменш обтяжлива для компанії форма корпоративного волонтерства – це офіційне та своєчасне **визнання заслуг волонтерів**. Іншими словами, компанія допомагає волонтеру відчувати успіх і підтримку та відзначає його внесок. Існує багато способів це зробити: від статей і фотографій у корпоративних журналах і бюлетенях до корпоративних відзнак чи зустрічей із найвищим керівництвом компанії для найактивніших волонтерів.

Якщо особисті внески працівників у корпоративні волонтерські проєкти збільшуються, – це доказ того, що компанія поділяє та підтримує ціннісний вектор своїх співробітників.

Корпоративний регламент встановлює:

- принцип збільшення (наприклад, компанія подвоює суму, зібрану співробітниками на реалізацію волонтерських проєктів);
- тематику проєктів (що дозволяє скоригувати їхню спрямованість відповідно до цілей та стратегії компанії).

Пріоритетні напрями можуть бути встановлені як «директивно» компанією, так і в ході колективного обговорення працівниками.

На Заході поширене корпоративне волонтерство у форматі *dollars for doers* («гроші за вчинки»): внесок компанії в реалізацію соціальних проєктів розраховується на основі робочого часу, витраченого співробітниками в організаціях третього сектору. Отже, компанія передає кошти (або власну продукцію) організаціям, у діяльності яких активну участь беруть власні співробітники-волонтери. Розмір пожертви еквівалентний вартості робочого часу, витраченого працівниками, чи за умови накопичення ними певної кількості волонтерських годин.

За альтернативною схемою «*банк часу*» компанія узгоджує певний «бюджет» робочого часу, який співробітники можуть витратити на підтримку певних соціальних волонтерських програм (як правило, від 1–2 годин на тиждень). Ця схема поширена в тих компаніях, де існує «погодинна» ставка, наприклад, в аудиторських, консалтингових, юридичних. «Банк часу» може також надавати гнучкий графік роботи або додаткові дні відпустки співробітникам, які долучаються до КВ у вільний від роботи час.

Відрядження співробітників на соціальні проєкти («спеціаліст на прокат») дозволяє їм зануритись у реальне життя, в незвичних зовнішніх умовах використати власні знання та досвід. Тривалість таких «відряджень» може коливатися від тижня до року чи навіть більше і переважно залежить від фінансових можливостей компанії та вимог програм корпоративного волонтерства. Робота в абсолютно нових умовах допомагає уникнути ефекту професійного «згорання», відновлює енергію та ентузіазм, надає унікальні можливості професійного та особистісного росту. Однак це досить дорогий тип корпоративного волонтерства, адже протягом таких відряджень співробітники продовжують отримувати зарплатню та соціальні виплати.

Наведений перелік форм корпоративного волонтерства не є вичерпним. Так, наприклад, деякі компанії в розробці програм корпоративної соціальної відповідальності ставлять додатковий акцент на командному чи сімейному форматі волонтерства. Насамкінець, не можна не згадати можливості *e-волонтерства*, де консультації, поради та передача навичок можуть відбуватись он-лайн за гнучким графіком та без необхідності витрачати час на подорож. Варто пам'ятати, що ефективне волонтерство вимагає і реальних соціальних контактів.

2.5. Зміст, цілі та завдання соціальної політики підприємства

У сучасних умовах ринкових відносин ефективне функціонування діяльності підприємства прямо пов'язане з удосконаленням і розвитком його соціальної політики. Соціальна політика формує сприятливі умови діяльності працівників на підприємстві, виступає необхідним чинником реалізації персоналом своїх здібностей і можливостей. Без відповідних соціальних умов складно досягти стратегічних цілей діяльності підприємства.

Соціальна політика підприємства – це комплекс заходів щодо забезпечення соціальних потреб споживачів продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства у довгостроковій перспективі.

Об'єктом соціальної політики підприємства є: працівники підприємства (які працюють та ті, що вийшли на пенсію або перебувають у відпустці); члени родин працівників; інші громадяни, яким соціальні послуги надаються добровільно на благодійній основі.

Предметом соціальної політики на підприємстві є надання грошових і рівноцінних їм послуг працівникам підприємства, членам їхніх родин та іншим громадянам, яким соціальні послуги надаються добровільно на благодійній основі.

Мета соціальної політики підприємства: створення нормальних умов праці і відпочинку для працівників; забезпечення безпеки працівникам на виробництві, у побуті, місці відпочинку; задоволення і розвиток потреб працівників; зміцнення здоров'я і збільшення тривалості життя працівників і співробітників; збереження екосистеми (повітряного басейну, ґрунту, водних ресурсів, флори і фауни).

Соціальна політика на підприємстві ґрунтується на таких **принципах** як:

- мотивація робітників, підвищення їх самовираження в роботі;
- матеріальне стимулювання, врахування матеріальних і нематеріальних потреб і

інтересів співробітників;

- доступність і гласність видатків підприємства;
- недубльованість соціальних потреб, які вже достатньою мірою задоволені державними або іншими суспільними інститутами;
- урахування зростаючих життєвих стандартів і системи цінностей суспільства.

В організації соціальної діяльності підприємства можна виділити три основні рівні, які мають відносну самостійність і в той же час знаходяться в ієрархічному

- взаємозв'язку: рівень формування соціальної політики підприємства; структурно організаційний рівень та технологічний рівень. Така ієрархічність рівнів соціальної діяльності забезпечує її концептуальність, масштабність, системний взаємозв'язок соціально значущих заходів між собою.

Соціальні цілі підприємства повинні бути пов'язані з визначенням вибору орієнтирів і спрямованості соціальних процесів, пов'язаних з умовами, якістю і рівнем життя працівників, із задоволенням соціальних потреб та інтересів його суб'єктів. Їхнє досягнення можливе шляхом вирішення проблем матеріального добробуту, соціальної підтримки і захисту персоналу.

Цілі соціальної політики як для персоналу, так і для суспільства визначаються сукупністю чинників, які характеризують підприємство і особливості його внутрішнього і зовнішнього середовища.

На формування соціальної політики підприємства впливають такі групи чинників, як інформаційне забезпечення, напрями державної соціальної політики, міжнародний менеджмент підприємства та держави в цілому, психологічні особливості працівників підприємства та споживачів.

Тема 3. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

- 3.1. Основні етапи соціального аспекту еволюції бухгалтерського обліку
- 3.2. Сучасні аспекти розвитку соціально-орієнтованих концепцій бухгалтерського обліку
- 3.3. Нормативно-правове регулювання обліку соціальної відповідальності підприємства
- 3.4. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

3.1. Основні етапи соціального аспекту еволюції бухгалтерського обліку

Процес формування бухгалтерського обліку як науки і практики нерозривно пов'язаний з історією суспільства, розвитком економічних відносин навколо процесів виробництва, обміну і споживання економічних благ. При цьому «мета і завдання обліку на різних етапах розвитку суспільства були різними і змінювались зі зміною економічних відносин».

Трансформація соціальних пріоритетів економічного розвитку країни і окремих суб'єктів господарювання, актуалізація їх соціальної відповідальності неминуче зумовлює адекватну зміну системи бухгалтерського обліку. Нерозвиненість підходів до обліку СВП вимагає відповідно до принципу спадковості наукового осмислення попереднього досвіду бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання та встановлення можливостей його використання для вирішення поставленого завдання.

Виходимо з того, що вивчення бухгалтерських систем минулого дозволяє визначити вплив соціальних факторів на облік, а отже, встановити взаємозв'язок суспільних потреб і методів обліку у кожний конкретний історичний період. Оскільки подальший розвиток теорії та вдосконалення практики вимагали наукового обґрунтування і пошуку адекватних відповідей на новітні виклики цивілізаційного процесу, еволюція бухгалтерського обліку неодноразово піддавалася ґрунтовним дослідженням. *М. Глаут'єр* (Японія, 1983) пов'язував розвиток бухгалтерського обліку зі стадіями розвитку контролю, розрізняв державний

(характерний для Східних деспотій, де номінально все майно належало державі, а на практиці – його чиновникам) та автономний контроль. Обрання даного критерію пояснюється тим, що «контроль в усіх випадках зумовлював вимогу обов'язкової підзвітності і розподілу праці» у сфері бухгалтерського обліку. На другій, автономній стадії «облік протиставляється інтересам осіб, які зайняті у господарському процесі, і тим самим забезпечується контроль їх діяльності». Стадія автономного контролю виникла у зв'язку з поширенням приватної власності, а метою обліку було виявлення економічної ефективності роботи підприємства – обчислення прибутку. Нині саме приватна власність є економічною основою для добровільного прийняття рішення щодо пріоритетності економічних інтересів заінтересованих сторін та їх реалізації на основі підзвітності суб'єкта господарювання перед суспільством.

Становить інтерес періодизація Ж. Шарара-Руссо (Франція, 1963). Розвиток подвійної бухгалтерії автор пов'язав з розширенням складу рахунків і вибудував такий ряд: використання тільки рахунків кореспондентів – третіх сторін (рахунки розрахунків); рахунків агентів, які слугували для обліку взаємовідносин з особами, які працювали на підприємстві; загальна система рахунків, у тому числі рахунків матеріальних цінностей. У цілому покладання динаміки структури рахунків в основу періодизації є коректним, оскільки поява кожного рахунку чи їх групи безпосередньо відповідала потребі акумулювання інформації про відповідний об'єкт обліку. Такий підхід (але в іншому контексті) у комплексі з іншими критеріями використовують також А. Рудановський (СРСР, 1925) і Л. Герберт (1972), проте особливістю даного підходу є акцент на рахунках обліку заборгованості, який потребує більш глибокого аналізу.

Л. Герберт (США, 1972) запропонував багатоетапну модель, в основі якої трактування обліку як управлінського. Автор виділив п'ятнадцять періодів, які пов'язав з формуванням методики бухгалтерського обліку, його об'єктів (плану рахунків), бухгалтерської професії та використанням нових інформаційних технологій. І наголошує на зв'язку цих періодів з людською поведінкою, трудовими ресурсами та міждержавними відносинами. Привертає увагу той факт, що останній з виділених періодів називається «соціальний облік» (social accounting), а його початок припадає на 1955 р. Тобто за часом даний період збігається з актуалізацією уваги в суспільстві до прозорості бізнесу.

Ж. Рішар (Франція, 2000) досліджує зв'язок хронології обліку з виникненням нових технічних прийомів. Робота вченого на перший погляд далека від мети нашого дослідження, містить важливий висновок: «Подвійний запис не може обмежити поле спостереження за фактами господарського життя. Він є необмеженим, оскільки відповідає закону природи – трансформації цінностей з однієї форми в іншу... Якщо бухгалтерський облік, заснований на подвійному записі, зумів так довго протистояти натиску часу, то лише тому, що він відповідав об'єктивним потребам тих обставин, в яких він існував і продовжує існувати». Зазначене дає нам право очікувати, що подвійний запис дасть можливість відобразити в системі бухгалтерського обліку соціальні аспекти сучасного господарського життя.

Соціологічні періодизації англійців висвітлено у працях Н. Стекі та Н. Стасей, а Д.Р. Едвардс (США) запропонував варіант марксистського трактування еволюції бухгалтерського обліку. Особливістю періодизації Н. Стасей є ототожнення бухгалтерського обліку з капіталізмом. Фактично Н. Стекі застосовує аналогічний підхід і називає такі періоди, як докапіталістичний, капіталістичний і епохи розвиненого капіталізму. Слід зазначити, що ці підходи певною мірою підміняють еволюцію обліку розвитком капіталістичних відносин.

Інші дослідники акцентують увагу на змінах у макро- і мікросередовищі та саме з ними пов'язують зміни у методології бухгалтерського обліку. Так, В. Бакстер (Англія, 1983) з 1850 р. до 1950 р. відмічає різке ускладнення економічного життя, поширення обліку витрат і калькулюванням собівартості, виникнення публічної звітності і аудиторства. На подібні зміни звертає увагу П. Лассек (Франція, 1990) і пропонує нижченаведену (багатофакторну) періодизацію:

Перший період (до 1914 р.) – епоха переважання відносно невеликих підприємств і стабільних цін. Облікова інформація мала статус записів «для пам'яті» і ніяк не слугувала

цілям управління; витрати і доходи визнавалися за касовим методом (in cash). Дані бухгалтерського обліку адекватно відображали господарські процеси.

Центральний період (1914–1960 рр.) – створення гігантських підприємств, перехід на паперові гроші, висока інфляція і нестабільні ціни. Бухгалтерський облік стає джерелом інформації для аналізу господарської діяльності, розрахунку рентабельності, ліквідності, платоспроможності, кредитоздатності підприємства.

Третій етап (1960 р. – і донині) – поява величезних концернів і транснаціональних корпорацій, радикальні зміни в організації обліку в результаті суцільного використання обчислювальної техніки, розширення облікових об'єктів. Метою обліку є забезпечення управління підприємством. Збільшується кількість конвенційних альтернативних теорій.

Недоліком періодизації П. Лассека є ігнорування еволюції технічних і методичних прийомів обліку. Проте аналіз даної періодизації дозволяє визначити факт виникнення важливої методологічної проблеми: з появою альтернативних методик розрахунку фінансового результату (останній етап) загострюється проблема адекватного розуміння суті даного показника та забезпечення його достовірності. Крім того, варто наголосити на зростанні актуальності соціального аспекту діяльності підприємства.

У наведених і особливо в останній періодизації чітко простежується посилення уваги осіб, зайнятих у господарському процесі, до облікової інформації, а також переоцінка ними можливостей бухгалтерського обліку паралельно з розвитком суспільних економічних відносин. Так, якщо до XIX ст. фінансові результати обчислювали за даними автономних позабухгалтерських інформаційних систем, то у XIX ст. сформувалося ставлення до балансу як до засобу систематичної оцінки майна та фінансових результатів підприємства, а до звітності – як до засобу інформування власників про його фінансовий стан, і – як до засобу інформаційного обслуговування менеджерів.

Варто також звернути увагу на результати дослідження еволюції бухгалтерського обліку, яке провів О. Канцуров (Україна, 2014). Вчений розглядає бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут і робить акцент на ознаках періодизації, які пов'язані з інституціональною основою, (*інтереси осіб, які зайняті в господарському процесі, забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку, інституційні зміни в економіці*).

Опубліковане у 2003 р. наукове передбачення щодо початку четвертого періоду може викликати заперечення (хоча саме у 2005 р. був опублікований перший вітчизняний звіт про соціальну відповідальність компанією «СКМ»), а кількість наукових розробок за даною темою постійно зростає), проте не можна не звернути увагу на мету бухгалтерського обліку на даній стадії його розвитку. Як свідчить тематика публікацій в Україні та за кордоном, визначена М. Пушкарем стратегічна мета бухгалтерського обліку у найближчій перспективі має бути комплексно реалізована.

Результати проведеного аналізу доводять, що періоди, які визначені за різними критеріями, взаємопов'язані та хронологічно близькі. Так, поява грошей дозволила здійснювати оцінку об'єктів обліку та спричинила поділ обліку на патримоніальний і камеральний, що зумовило виникнення такого об'єкта обліку, як розрахунки, появу великих підприємств і визнання розрахунку прибутку як мети обліку, впровадження результативних і згодом операційних рахунків, створення методології константної бухгалтерії. Зазначене можна пояснити впливом глобальних факторів, таких як розвиток суспільних відносин, поява нових форм господарювання, розширення сфери впливу бізнес-структур.

Проведений ретроспективний аналіз свідчить, що бухгалтерський облік формувався під впливом різноманітних економічних і соціальних факторів. Оскільки сукупність критеріїв, які визначили процес розвитку бухгалтерського обліку, настільки різнопланова, то, очевидно, недоцільно намагатись побудувати її універсальну періодизацію. Водночас можемо простежити періоди розвитку бухгалтерського обліку, пов'язані з розширенням складу осіб, економічні інтереси яких обслуговує бухгалтерський облік, що визначало його еволюцію від давніх часів і до сьогодні. Пропонуємо таку періодизацію:

1) домінування інтересів власника господарської одиниці (натурального господарства) як індивідуального користувача бухгалтерської інформації; відсутня

суспільна потреба економічної інформації; об'єкт обліку обмежений майном господарської одиниці – до II ст. до н.е.;

2) необхідність визначення сум податків відповідно до розміру майна або доходів господарської одиниці вимагає надання інформації державним органам; співіснування двох груп спеціальних інтересів, зацікавлених у розвитку бухгалтерського обліку, насамперед власники та держава; до складу об'єктів обліку увійшли доходи господарств – починаючи з II ст. до н.е. (Римська імперія);

3) включення до складу учасників господарського процесу та користувачів даних бухгалтерського обліку банків, які ведуть рахунки клієнтів, представляють їх інтереси в операціях обміну, здійснюють безготівкові розрахунки; об'єктами обліку стали грошові кошти – приблизно з XI ст. (періоду високого середньовіччя); включення до складу учасників господарського процесу кредиторів зумовлено необхідністю залучення додаткового капіталу комерційних банків та інвесторів; важливим об'єктом обліку стає заборгованість по розрахунках – XVI–XVII ст. (періоду пізнього середньовіччя);

4) включення до складу «важливих» учасників господарського процесу партнерів по бізнесу, інформаційне обслуговування яких залишається неформалізованим; акцент робиться на фінансовий вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на діяльність підприємства – XVIII–XIX ст. (періоду промислової революції);

5) усвідомлення необхідності спеціального інформаційного обслуговування менеджерів підприємств; в обліку розраховується фінансовий результат діяльності підприємства; виникнення управлінського обліку – з XX ст.;

6) формалізація і стандартизація на міжнародному та національному рівні підходів до облікового обслуговування зовнішніх (бізнес-спільнота, ЗМІ, НДІ та ін.) і внутрішніх (працівники) учасників господарського процесу; особлива увага приділяється розрахунку показників фінансової звітності підприємства і її стандартизації – починаючи з 1970-х рр.;

7) формування відкритої суспільно значимої інформаційної системи, що забезпечує накопичення інформації з урахуванням інтересів і запитів різних зацікавлених осіб; підготовка підприємствами інтегрованої звітності, яка відображає його екологічний і соціальний вплив на суспільство – починаючи з 1990-х рр.

Визнання концепції СББ зумовило нові соціальні пріоритети господарської діяльності підприємств і необхідність відповідної адаптації бухгалтерського обліку та звітності.

На сучасному етапі суспільного розвитку зміна системи соціально-економічних відносин і цінностей зумовлює нове бачення мети обліку у контексті відповідності руху капіталу та розрахунків між учасниками господарського обороту принципам соціальної відповідальності і соціальній політиці підприємства. У результаті необхідним виявилось відображення в обліку не лише матеріальної, але й соціальної відповідальності підприємства перед учасниками господарського процесу та регулярної звітності про його економічні, соціальні та екологічні наслідки. Зазначене зумовлює трансформацію предмета, розширення об'єктів і необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку.

3.2. Сучасні аспекти розвитку соціально-орієнтованих концепцій бухгалтерського обліку

Автори існуючих періодизацій історії розвитку бухгалтерського обліку намагалися обрати такий базовий критерій, який дозволить їм максимально врахувати особливості еволюційних процесів. Кожний з них певною мірою досягнув своєї мети. Однак варто наголосити на відсутності періодизацій, що враховують роздвоєння бухгалтерської науки і практики, яке відбулося в результаті формаційних змін XX ст. у зв'язку з двома визначними подіями у суспільному житті України. Перша з них пов'язана з виникненням у 1917 р. економічної формації, що названа соціалізмом, а друга – з отриманням країною незалежності і переходом від соціалізму до капіталізму, а отже, з 1991 р. – до ринкової економіки. Глибокі суспільні потрясіння вплинули на розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку.

Відсутність реальної стратегії соціально-економічного розвитку в СРСР зумовила «непродуманість багатьох народно- господарських рішень, що приймалися без урахування екологічних, соціальних, економічних і навіть географічних факторів». Одним із наслідків такої соціально-економічної політики став випуск товарів і послуг, суспільно необхідна корисність яких була низькою. Були втрачені об'єктивні ціннісні орієнтири для виробництва якісної продукції. В умовах державного розподілу ресурсів і продуктів виробництва обліки контроль були «засобом до того, щоб реалізувати загальну трудову повинність в країні, тобто змусити людей насильно працювати, підкорятися волі однієї людини – керівника, диктатора, тобто засобом до того, щоб все населення країни перетворити в єдиний слухняний механізм». При цьому домінувала соціалістична законність, яка використовувалась, нібито, для здійснення «господарського розрахунку, і режиму економії, зниження собівартості виробництва та будівництва, підвищення рентабельності підприємств». В умовах планового народного господарства бухгалтерський облік на кожному підприємстві на вимогу принципу соціалістичної законності мав забезпечувати контроль виконання планових завдань, своєчасні та повні розрахунки з державним бюджетом і кредитною системою, а також виконання інших зовнішніх і внутрішніх зобов'язань. Така відповідальність мала не соціальний, а юридичний характер. Тобто не було і не могло бути місця соціальній відповідальності, яка може бути притаманна тільки добровільній поза вимогами законодавства діяльності.

Певний час надії на отримання радянськими підприємствами економічної самостійності були пов'язані з відродженню 1965–1970 рр. господарського розрахунку. Очікувалось, що він надасть можливість поєднати економічні інтереси трудових колективів і кожного працівника із загальнонародними інтересами, що дозволить збільшити кількість і поліпшити якість продукції, її відповідність суспільним потребам при мінімальних затратах праці на її виробництво (сама по собі химерна ідея, яка гіперболізовано нагадує бажання «отримати ідеальний продукт без прикладання зусиль»).

Для забезпечення матеріальної заінтересованості працівників у результатах колективної діяльності підприємства створювали за рахунок прибутку фонди економічного стимулювання: фонд матеріального заохочення, фонд соціально-культурних заходів і житлового будівництва, фонд розширення виробництва. У сучасному розумінні перераховані фонди в умовах госпрозрахунку мали слугувати для реалізації заходів, які теоретично відповідали економічним інтересам працівників підприємства та місцевої громади (їх облік мав становити нині певний практичний інтерес для розробки методики обліку джерел фінансування соціальної активності підприємств, проте в результаті зміни методології обліку цей досвід має скоріше історичну цінність).

Забезпечення організації виконання народногосподарського плану вимагало облікових даних, що дозволяли перевірити його виконання за специфічною системою показників, які включали обсяг виробництва і реалізації продукції, її основну номенклатуру і показники якості, загальний фонд заробітної плати, зростання продуктивності праці, загальну суму прибутку, рентабельність, платежі в бюджет і асигнування з бюджету, обсяг капітального будівництва, матеріально-технічне постачання. На основі централізованих показників підприємства розробляли конкретні планові завдання щодо собівартості продукції, чисельності працівників, середньої заробітної плати тощо; організовували працю та її оплату (залучали робочу силу, забезпечували підготовку і використання кадрів, встановлювали форми оплати праці, розрядиробіт і робітників, затверджували нові та переглядали діючі норми виробітку, вирішували питання матеріально-технічного постачання та збуту). Перераховані показники теоретично свідчать про можливість часткової оцінки заходів із задоволення економічних інтересів учасників господарського процесу. Водночас вони мали дуже обмежені резерви для їх реалізації.

Не можна залишити поза увагою і той факт, що упродовж всіх років радянської влади постійно акцент робився на протиставленні соціалістичного обліку капіталістичному. Проте не всі декларовані переваги бухгалтерського обліку в СРСР були реальними. У радянській спеціальній літературі особливо наголошувалося на таких його характеристиках, як

реальність, правдивість і достовірність. Зокрема зазначалося, що «реальність обліку означає, що всі його показники повинні правильно і правдиво відображати дійсність. Правдивість – обов’язкова якість соціалістичного обліку. Яким би там не було перекручення облікових даних, прикрашання показників господарської діяльності неприпустимі в соціалістичному обліку. Посадові особи несуть відповідальність за недоброякісне оформлення облікової документації, за необ’єктивність облікових даних. Наголошувалось, що при капіталізмі існує комерційна таємниця і у звітності мають місце факти фальсифікацій, а при соціалізмі – відкрита інформація, яка реально і правдиво відображає дійсність. Разом з тим підпорядкування єдиному народногосподарському плану та необхідність «забезпечення» прибутковості діяльності підприємств, за що несли особисту відповідальність керівники й облікові працівники підприємства, змушувала їх «підтасовувати» дані.

Яскравим доказом химерності досягнень бухгалтерського обліку в СРСР є Постанова Ради міністрів Української РСР від 22.05.1985 № 212 «Про додаткові заходи із вдосконалення бухгалтерського обліку в народному господарстві», яка майже на сімдесятому році радянської влади продовжує вказувати на «серйозні недоліки» у роботі міністерств і відомств та «необхідність вдосконалення бухгалтерського обліку і підвищення його ролі в посиленні контролю за забезпеченням збереження соціалістичної власності та використанням ресурсів»; неуккомплектованість кваліфікованими кадрами; незадовільне проведення роботи; і, нарешті, те, що «керівники багатьох підприємств, об’єднань, організацій і установ усе ще недооцінюють значення бухгалтерського обліку в боротьбі з безгосподарністю і марнотратством, незаконним витрачанням розкраданням матеріальних цінностей і коштів».

Водночас С. Левицька звертає увагу на те, що «ще в період розвитку капіталізму почав розвиватися так званий ускладнений (advanced) бухгалтерський облік та контроль, що виявилось у посиленні вимог до достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності. Ці вимоги стосувалися зокрема:

- обліку наслідків екологічного впливу, що пов’язано зі змінами в системі цінностей, збільшенням тиску суспільства на підприємницькі структури з метою посилення їх соціальної відповідальності, спрямованої на охорону та відновлення навколишнього середовища;

- обліку людських ресурсів (що з кожним етапом розвитку набуває форми обліку трудових ресурсів підприємства)».

Система радянського бухгалтерського обліку існувала в Україні до отримання країною незалежності і розвивалась за радянською моделлю. Вона була орієнтована на створення інформації для державних органів влади і підпорядкована єдиній меті – збиранні і обробці даних за галузями економіки та держави в цілому. Тобто держава відігравала роль єдиної «заінтересованої сторони», а бухгалтерський облік діяльності підприємств усіх галузей економіки підпорядковувався вимогам центрального апарату виконавчої влади і мав обслуговувати командно-адміністративну систему управління економікою. За таких умов бухгалтерський облік об’єктивно був далекий від інформаційного обслуговування завдань соціально-економічного розвитку та забезпечення соціальної відповідальності як окремого підприємства, так і країни в цілому.

З 1990-х рр. урізноманітнюються наукові дослідження з бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. За досить короткий період часу в Україні сформувалась національна бухгалтерська школа, найвідомішими представниками якої є Ф. Бутинець, Б. Валуєв, В. Геєць, А. Герасимович, З. Гуцайлюк, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Є. Мних, Б. Литвин, В. Лінник, Ю. Осадчий, М. Пушкар, В. Сопко, М. Чумаченко, В. Швець, В. Шевчук та багато інших науковців.

Серед іншого різноманіття науково-практичних проблемі інтересів все більше уваги привертають до себе ідеї бухгалтерського обліку відповідальності суб’єктів господарювання за економічні, соціальні та екологічні результати діяльності. Протягом XIX–XX ст. розвиток бухгалтерського обліку відбувається на тлі загострення конфлікту інтересів покупців, продавців і виробників, а також збільшення дистанції між капітал-власністю та капітал-функцією. Одночасно на Заході розпочався процес формування так званого соціального обліку.

Дослідники зазначають, що цей процес відбувався під тиском суспільного руху проти великих корпорацій за охорону навколишнього середовища у поєднанні з вимогами урядів і суспільства в цілому щодо збільшення прозорості діяльності підприємств, зокрема щодо її впливу на суспільство

Важливим є таке зауваження І. Жиглей: соціальний бухгалтерський облік того періоду був «більше схоже не на облік, а на аналіз соціальної діяльності, оскільки сам бухгалтерський облік вівся традиційним чином, його методологія ніяк не була змінена, а в звітності показники наводились в узагальненому вигляді. ...» Піонерами в цій сфері стали саме аудиторська та консалтингова фірми, тобто організації, які за характером своєї діяльності більше налаштовані саме на перевірку достовірності показників та на аналіз діяльності. Було лише обрано новий напрямок, поставлене нове запитання для аналізу».

У 1990-ті роки знову підвищилась стурбованість заінтересованих сторін щодо ділової етики і СВБ, порушувалося питання про значимість етичного інвестування, що зумовило необхідність пошуку нових методів бухгалтерського обліку та звітності, за допомогою яких підприємства, а також учасники господарського процесу зможуть

отримати відповіді на свої питання.

Дослідження підтверджують той факт, що бухгалтерський облік якнайкраще підходить для інформаційного обслуговування економічних інтересів усіх учасників господарських відносин.

Огляд наукових публікацій та практика показали існування проблем щодо використання дефініції «соціальний облік», які пов'язані з особливостями її сприйняття. Так, М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера точно зазначають причину цього явища: зв'язок категорії «облік» з терміном «соціальний» не такий явний, як з термінами «фінансовий», «управлінський» або «податковий», які доповнюють та уточнюють його. Для України це зауваження особливо актуальне, зважаючи на необхідність подолання психологічного бар'єру, аперцепції такого нового поняття, як «соціальний облік» від бухгалтерського обліку в СРСР або будь-яких інших асоціацій. При цьому у вітчизняних нормативних документах термін «соціальний» стосовно категорії «облік» використовується лише у контексті забезпечення житлом громадян, що не може заважати українським науковцям сприймати його адекватно відповідно до існуючої у світі традиції. Крім того, у вітчизняній науці та практиці використовуються такі близькі за спрямуванням дефініції, як «соціальне управління», «соціальна статистика», «соціальна кібернетика», «соціальне планування», «соціальний маркетинг», «соціальний аудит». Тому, на нашу думку, проблема полягає не у коректності такої мовної синтаксичної одиниці, як «соціальний облік», а у змістовному наповненні даного терміна.

Визначаючи місце соціального обліку в системі бухгалтерського обліку, необхідно правильно розуміти глобальну тенденцію стандартизації обліку, до якої Україна активно долучилась у 1990-х рр. Відсутність потужного альтернативного попиту, зміна економічної системи й інтеграція країни до Європейського Союзу зумовили поширення принципів і методичних прийомів міжнародних стандартів у вітчизняній практиці та увагу науковців до них. Однак неприпустимим є ототожнення бухгалтерського та фінансового обліку. На нашу думку, наукові дослідження проблем гармонізації, уніфікації та інших спроб стандартизації бухгалтерського обліку слід розцінювати насамперед як внесок у розвиток одного з його видів фінансового. Акцентування уваги бухгалтерів – науковців і практиків на формуванні фінансової інформації не повинне перекреслювати здобутки у розвитку науки, нехтувати сучасними вимогами інших користувачів облікової інформації і таким чином зупиняти розвиток бухгалтерської наукової думки, бухгалтерської професії і взагалі бухгалтерського обліку.

В основу класифікації науки покладають її предмет (І. Кант), метод (Г. Ріккерт) або ціль (О. Богданов). На перший погляд, за сукупністю ознак соціальний облік належить до системи бухгалтерського обліку: його предметом є факти господарського життя, методом – моделювання. Проте, як було встановлено вище, мета соціального обліку є специфічною: їй властива необхідність відгуку на динамічну систему запитів заінтересованих сторін щодо складання додаткової – нефінансової звітності. Вона передбачає визначення економічних,

екологічних і соціальних наслідків діяльності підприємства. Натомість соціальний облік не заперечує необхідності забезпечення збереження цінностей і виявлення результатів господарської діяльності, тобто мети бухгалтерського обліку.

Вищевикладене дає підстави стверджувати, що соціальний облік є одним із видів бухгалтерського обліку, мета якого – підготовка звітності про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності суб'єктів господарювання та його соціальну активність, і погодитись з М.Р. Метьюсом і М.Х.Б. Перера щодо зростання у майбутньому значущості соціального обліку «як сфери бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства».

3.3. Нормативно-правове регулювання обліку соціальної відповідальності підприємства

Регламенти у сфері обліку СВП та нефінансової звітності являють собою систему нормативних документів, які визначають принципи, правила, норми і методики формування даних для задоволення інформаційних інтересів користувачів заінтересованих сторін як носіїв економічних інтересів.

Незважаючи на деякі не вирішені проблеми у сфері бухгалтерського обліку і звітності, дослідження яких виходить за межі нашого дослідження, існуюча в Україні система бухгалтерського права не враховує особливості діяльності соціально відповідального підприємства. Таким чином, постає питання щодо необхідності синтезу нормативних документів, що представляють такі галузі права, як господарське, податкове, бухгалтерське, у сфері СВБ та інших з метою визначення базових засад бухгалтерського обліку соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

При формуванні методологічних та організаційних засад обліку СВП необхідно враховувати насамперед визначення її сутності, форм, організації та вимог щодо надання звітності. Вважаємо, що застосування індуктивного підходу до нормативної бази сприятиме формуванню концепції обліку СВП, яка на практиці допоможе налагодити діалог із заінтересованим сторонам, а в перспективі забезпечить зростання соціально-економічної ефективності діяльності та конкурентоспроможність підприємства.

Проте бухгалтерське право є динамічним і реагує на зміну соціально-економічних відносин. Вже на сьогодні процеси глобалізації і інтеграції сучасного суспільства висувають принципово нові вимоги до інформаційної системи управління підприємством. Набуває актуальності завдання щодо його вдосконалення, зокрема пошуку «балансу» між регуляторами соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу та бухгалтерським правом. Для цього пропонуємо проаналізувати їх за системою ознак.

Аналіз нормативних документів за представленою у таблиці системою ознак свідчить про унікальність регуляторів обліку СВП. У цілому на діяльність підприємства незалежно від його ставлення до Глобального договору ООН і політику у сфері соціальної відповідальності поширюється вплив базових зовнішніх нормативних документів імперативного, рекомендаційного та заохочувального характеру, які оформлені в офіційному порядку і розглядають господарську діяльність підприємства, її облік і звітність як об'єкти регулювання. Ступінь їх визначеності переважно є абсолютним. Відносний рівень визначеності допустимий для зовнішніх регламентів, що потребують абсолютного визначення через внутрішні нормативні документи.

Натомість соціально відповідальні підприємства з метою бухгалтерського обліку додатково використовують:

- зовнішні формалізовані нормативні документи диспозитивного характеру з відносним ступенем визначеності, які стосуються питань змісту СВП та нефінансової звітності;

- внутрішні формалізовані і неформалізовані нормативні документи, імперативного характеру, які абсолютно визначені та стосуються питань змісту СВП, а також її обліку та

нефінансової звітності. При цьому особливе значення мають міжнародні нормативні документи. Нині суб'єктами міжнародного права можуть бути не тільки держави, але і окремі підприємства. Зокрема, це стосується диспозитивних норм міжнародного права у сфері СВБ. Так, базові вимоги до СВБ були задекларовані у Стокгольмі на Конференції ООН з проблем навколишнього середовища (1972 р.), Декларації ООН з навколишнього середовища та розвитку (Ріо-де-Жанейро, 1992 р.), Декларації Міжнародного форуму та Програмі дій щодо рішення глобальних екологічних та соціальних проблем (Копенгаген, 1995 р.), Директивах ООН з питань захисту споживачів (1998 р.), Європейських рамочних умовах СВП (Лісабон, 2000 р.), міжнародних договорах у сфері трудових і соціальних прав ООН та Конвенціях Міжнародної організації праці, Європейській соціальній хартії та ін.

Міжнародні стандарти представлені нормативними документами, які стосуються різних аспектів СВБ, видів економічної діяльності, функцій управління та організації діалогу із заінтересованими сторонами, у тому числі підготовки і аудиту нефінансових звітів. Вони не дають будь-яких рекомендацій для побудови інформаційної системи бухгалтерського обліку, проте містять конкретну вимогу щодо звітування про функціонування відповідних систем, їх ефективність та надання інформації заінтересованим сторонам.

Насамперед це стосується політики ООН про досягнутий прогрес, яка вимагає від підприємств щорічно повідомляти (звітувати) заінтересовані сторони про свої зусилля щодо інтеграції принципів Глобального договору ООН.

Велике значення також має Міжнародний стандарт ISO 26000 Guidance on social responsibility (Настанова із соціальної відповідальності), який визначає сферу СВБ – основні напрями діяльності підприємства, де виявляється його економічна і соціальна відповідальність, створює формальні умови для її оцінки та надає інструкції щодо основних принципів, аспектів та практик соціальної відповідальності. Цей стандарт інтегрує рекомендації та вимоги для різних систем менеджменту (зокрема, стандартів серії ISO 9000

«Системи управління якістю», ISO 10000 Series Quality Standards, ISO 14000 «Системи менеджменту навколишнього середовища», OHSAS 18001 «Системи менеджменту гігієни та безпеки праці. Вимоги», SA 8000 «Соціальна відповідальність») і допомагає суб'єктам господарювання перевести принципи в ефективні дії та заходи з урахуванням передового міжнародного досвіду у сфері СВБ. На його основі може проводитися оцінювання, сертифікація та створення системи соціально відповідального управління підприємством.

Критерії соціально відповідального господарювання, які визначені ISO 26000, стануть ключем до відображення соціальної відповідальності підприємства у бухгалтерському обліку.

Для певних сфер регулювання розроблені спеціальні міжнародні стандарти, які надають конкретні рекомендації щодо контролю виконання вимог до систем управління і передбачають застосування статистичних методів (у тому числі для СУЯ). При цьому визначено потенційну потребу у кількісних статистичних даних.

Окрему групу нормативних документів становлять міжнародні стандарти з оцінювання відповідності систем менеджменту. Варто зауважити, що виконання передбачених ними функцій і процедур дозволяє підприємству зазначити своїй інтегрованій або нефінансовій звітності факт проведення перевірки відповідності систем управління вимогам міжнародних стандартів, підвищуючи таким чином довіру споживачів до їх заяв про соціальну відповідальність. Крім того, стандарти даної групи визначають базові поняття та принципи оцінювання, передбачають розробку спеціальних методик для оцінки відповідальності, визначення вимог до планування і проведення аудитів, складання протоколів і звітування про їх результати (наприклад, ДСТУ ISO/IEC Guide 60:2007 «Оцінювання відповідності. Кодекс усталеної практики», ДСТУ ISO/IEC 17050-1:2006. Національний стандарт України «Оцінювання відповідності. Декларація постачальника про відповідність»). З точки зору документального підтвердження результатів функціонування системи управління, важливу роль відіграє ISO/TR 10013:2001 «Настанови з розроблення документації системи управління якістю», імplementований в Україні. Даний стандарт, зокрема, надає рекомендації щодо розроблення та ведення документації, необхідної для відображення заходів і процесів, які пов'язані з виконанням підприємством зобов'язань у сфері соціальної відповідальності та використанням

ресурсів не тільки для систем управління якістю, алей систем екологічного управління і систем управління безпекою. Така документація забезпечує основу облікової реєстрації та аудиту відповідних господарських операцій. Найбільш важливим очікуваним результатом процесу реформування вітчизняної нормативної бази бухгалтерського обліку і звітності є побудова системи регулювання, яка буде враховувати необхідність забезпечення потреб усіх заінтересованих користувачів бухгалтерської інформації. Проте у контексті гармонізації вимоги національних положень(стандартів) фінансової звітності суттєво якісно відрізняються від вимог міжнародних стандартів до нефінансової звітності. Якщо у МСФЗ йдеться про заінтересовані сторони як пропотенційних користувачів облікової інформації (тобто зв'язок з ними встановлюється на останньому етапі облікового процесу – звітуванні), то GRI і, особливо AA 1000, наголошують на необхідності постійного зв'язку з ними, тобто підпорядкуванні цього процесу підготовки звітності запитам заінтересованих сторін, відповідного коригування інформаційно-облікової системи підприємства.

3.4. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

Ідеї інтеграція, як і дезінтеграції підсистем бухгалтерського обліку мають численних прихильників і різноманітну аргументацію, зокрема посилення на мету, об'єкти обліку, особливості звітності тощо.

На нашу думку, для фінансового, податкового, управлінського і, зокрема, соціального обліку різними є не цілі підготовки інформації (вона в цілому є незмінною – складання і надання звітності), як переважно зазначають дослідники, а ті користувачі або заінтересовані сторони, інтереси яких вони обслуговують. Саме користувачі бухгалтерської облікової інформації, як показав ретроспективний аналіз, явно чи неявно визначають необхідність формування і надання звітності певної структури і змісту, впливають на методик розрахунку її показників, зокрема оцінку матеріально-виробничих запасів, визнання та розподілу витрат (між об'єктами, періодами тощо), амортизації необоротних активів і т. ін. Про це свідчить аналіз методики розрахунку основних показників фінансової, податкової та управлінської звітності (наприклад, витрат, доходів, фінансового результату, амортизації основних засобів і нематеріальних активів). Натомість основна проблема запровадження соціального обліку пов'язана насамперед з особливою структурою показників нефінансової звітності. Необхідність інтеграції фінансової та нефінансової звітності, надання інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства всім заінтересованим користувачам (в Україні це поки що меншою мірою стосується державних органів влади) зумовлює необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку з урахуванням нового підходу до її сутнісного пізнання.

Пропозиції щодо формування інформації про окремі ФГЖ, які мають економічні, соціальні або екологічні наслідки, у фінансовому обліку заслуговують на увагу за умови неповної імплементації соціальної відповідальності у господарську діяльність підприємства (3-й і 4-й PICB). Проте підготовка нефінансової звітності та інформаційне забезпечення прийняття рішень керівниками соціально відповідального підприємства за умови повної імплементації (5-й PICB) вимагає системного рішення з урахуванням усіх суттєвих аспектів, визначених заінтересованими сторонами (зокрема, у звіті про стійкий розвиток). Оскільки чинний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій відображає лише деякі важливі аспекти СВП, він потребує суттєвого доопрацювання насамперед в частині не синтетичних рахунків, а аналітичних і позабалансових рахунків. Визначена національними стандартами форма фінансового звіту «Баланс (звіт про фінансовий стан)» орієнтована на постачальників фінансового капіталу і в межах існуючого формату балансового узагальнення фінансового стану підприємства дозволяє через додаткові статті розкрити лише кілька показників, визнаних суттєвими для інших заінтересованих сторін.

За наявності методологічних, організаційних і технічних умов для запровадження

мультистандартного обліку рішення щодо необхідності використання саме цього підходу до реалізації бухгалтерського обліку СВП вимагає урахування суті такої підходу та місця об'єктів соціального обліку серед інших об'єктів бухгалтерського обліку.

Поняття мультистандартності бухгалтерського обліку виникло у зв'язку з різними підходами до оцінки та визнання об'єктів обліку з міжнародними (насамперед GAAP і IFRS) та національними стандартами. Такі «стандарти» представляють одну підсистему бухгалтерського обліку – фінансовий облік, тобто орієнтовані на єдину систему об'єктів обліку. Разом з тим як «стандарти» можна розглядати різні підсистеми обліку – фінансовий, податковий, управлінський, соціальний облік. У цьому разі стандарти мають суттєві відмінності і, передусім пов'язані зі структурою об'єктів обліку.

Щодо соціального обліку необхідно зауважити, що Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку не дає жодних рекомендацій стосовно методів оцінки та умов визнання активів, зобов'язань, витрат і доходів. Тобто на практиці підприємство самостійно приймає рішення з цих питань і може взяти за основу, наприклад, один зі стандартів фінансової звітності. Крім того, як вже зазначалося, дані для формування нефінансової звітності переважно можуть накопичуватись в бухгалтерському обліку на синтетичних, аналітичних і позабалансових рахунках.

Визначимо основні підходи до вдосконалення методології бухгалтерського обліку з метою відображення ФСВП, узагальнення інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства і формування нефінансової звітності.

Якщо розглядати бухгалтерський облік як техніку реєстрації ФГЖ, можна виділити три парадигми, а саме: уніграфічну, камеральну, діграфічну.

На формуванні нової парадигми бухгалтерського обліку в останні десятиріччя наголошують і зарубіжні, і вітчизняні науковці. Основним мотивом для впровадження нової парадигми автори вважають забезпечення інформацією заінтересованих сторін, а серед інших спонукальних факторів – виникнення нових об'єктів обліку. Крім того, автори звертають увагу на різні ключові параметри нової парадигми, зокрема її мету, техніку та завдання обліку.

Ідея інтеграції в єдиній системі бухгалтерського обліку уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм для обслуговування інформаційних потреб користувачів не є новою. Ще у XIX ст. Ф. Гюглі, на відміну від своїх сучасників, які визнавали тільки одну – подвійну систему обліку, звертається до уніграфічної, камеральної, подвійної і пропонує четверту – константну бухгалтерію як «вінець еволюції». Інтегрований підхід дозволяє подолати існуючі теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження і забезпечити інформаційні потреби користувачів. При цьому дотримуємось думки про те, що сучасні інформаційні технології дозволяють інтегрувати вищенаведені підсистеми обліку і задовольнити потреби різних користувачів інформації.

З огляду на вищенаведене та враховуючи особливості предмета дослідження, зауважимо таке:

- сучасна практика бухгалтерського обліку передбачає використання можливостей динамічної діграфічної (на балансових рахунках) і вартісно-натуральної уніграфічної (на позабалансових рахунках) парадигм, що згідно з нашою гіпотезою дозволить здійснити реєстрацію та накопичити дані, які необхідні для оцінки СВП і складання нефінансової звітності;

- вирішальним чинником удосконалення бухгалтерського обліку з метою відображення СВП вважаємо не розширення об'єктів обліку, а поглиблення облікового пізнання його предмета – фактів господарського життя підприємства.

З метою інтеграції різних систем для обліку СВП слід враховувати попередній досвід, зокрема фінансового та бюджетного обліку.

Так, виникає необхідність паралельного ведення обліку використання загального та спеціального фінансування бюджетних установ, а у фінансовому обліку різний рівень підконтрольності об'єктів обліку зумовили відображення частини операцій на балансових, а іншої – на позабалансових рахунках. До того ж останні не належать до загальної (балансової)

системи рахунків бухгалтерського обліку, за якою ФГЖ відображаються методом подвійного запису. Записи на таких рахунках здійснюються простим (уніграфічним) способом.

Запропоновані підходи до деталізації інформації про СВП найбільш коректно і повно можуть бути представлені на основі інтеграції різних систем бухгалтерського обліку. Враховуючи переваги та недоліки кожної з історично зумовлених парадигм бухгалтерського обліку, визначимо коректність гіпотези щодо можливості та доцільності організації обліку СВП на основі інтеграції названих систем.

Таким чином, проблема відображення ФСВП в бухгалтерському обліку має кілька аспектів, однак зосередимось на двох:

- вибір ФГЖ, які підлягають реєстрації в бухгалтерському обліку з метою оцінки СВП та формування нефінансової звітності;

- вибір способу їх реєстрації в системі бухгалтерського обліку, у тому числі з використанням простого / подвійного запису та балансових / позабалансових рахунків.

У процесі концептуальної реконструкції кожного ФГЖ бухгалтер-дослідник приймає рішення про необхідність і можливість його відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Пізнання ФГЖ передбачає його когнітивний аналіз всіма рівнями ЕОД щодо відповідності певним критеріям.

Традиційно вирішальними критеріями визначення необхідності відображення в бухгалтерському обліку ФГЖ підприємства та їх пізнання є умови визнання активів, зобов'язань, витрат і доходів підприємства (визначені МСФЗ та національними ПСБО). Ідентифікація об'єкта спеціальною бухгалтерською мовою передуює його визнанню з метою звітності, тому у контексті нашого дослідження (формування моделі бухгалтерського обліку ФСВП) умову відповідності визначенню об'єкта обліку розглядатимемо як один із критеріїв визнання об'єкта.

Дані для проведення аналізу відповідності ФГЖ критеріям визнання об'єктів обліку бухгалтер отримує із сукупності даних про ФГЖ – певних ЕОД. Тобто повинен існувати зв'язок між критеріями пізнання ФГЖ та певними ЕОД. Проведений аналіз показав, що для визначення адекватності ФГЖ таким критеріям використовуються окремі ЕОД. Наприклад, на оцінку ймовірного впливу ФГЖ на майбутню економічну вигоду впливає речово-правовий (ЕОД 3), зобов'язувально-правовий (ЕОД 4) і часовий аспект (ЕОД 7). Достовірність оцінки об'єкта вимагає отримання даних про фінансовий (ЕОД 2) і, за необхідності, натурально-речовий (ЕОД 1) виміри ФГЖ. Поза увагою залишається інформаційний аспект (ЕОД 6) ФГЖ. Натомість запропонована Я. Соколовим структура ФГЖ не дозволяє перевірити відповідність визначенню тих об'єктів обліку, на які впливають ФГЖ. Тобто ЕОД 1–7 не забезпечують об'єктну ідентифікацію, яка є передумовою не тільки відображення ФГЖ в бухгалтерському обліку, але і для їх пізнання в цілому (використання інших ЕОД).

Тема 4. Обліково-аналітична оцінка результативності соціальної відповідальності бізнесу

4.1. Система показників оцінювання результативності соціально-відповідальних програм.

4.2. Основи класифікації методів оцінки ефективності соціальних інвестицій.

4.3. Сутність та особливості здійснення соціального аудиту.

4.4. Модель «Лондонської групи порівняльного аналізу» і особливості її використання

4.1. Система показників оцінювання результативності соціально-відповідальних програм.

Групи показників відображають різноманітні інноваційно-інвестиційні, виробничо-економічні, виробничо-технічні, технологічні; фінансові; комунікативні; соціальні і екологічні можливості суб'єкта господарювання. Виділяють систему оцінки рівня корпоративної соціальної відповідальності підприємств, яка складається з групи кількісних та якісних показників.

Кількісними показниками визнано показники соціальної відповідальності перед працівниками, показники соціальної відповідальності перед суспільством (громадою), показники екологічної відповідальності.

Якісні показники характеризують наявність чи відсутність на підприємстві діючого колективного договору; відокремленої структури, яка відповідальна за реалізацію заходів соціальної відповідальності; наявність практики складання соціальних звітів тощо.

Застосовувати нормативно-індикативний підхід до оцінки корпоративної соціальної відповідальності пропонує Грицина Л. А. Показники оцінки мають бути віднесені до:

екологічної відповідальності: коефіцієнти сплати екологічних зборів, достатності витрат на природоохоронні заходи, екологосмності продукції підприємства тощо;

суспільної відповідальності: коефіцієнти податкового навантаження, якості продукції, благодійної діяльності підприємства, працевлаштування інвалідів, економічних втрат, інформаційної відкритості тощо;

трудової відповідальності: показники виробничого травматизму, фінансування заходів з охорони праці, відповідності умов праці санітарно-гігієнічним нормам, загальної плінності кадрів тощо;

економічної відповідальності: коефіцієнти зносу основних фондів, оборотності активів, рентабельності активів, поточної, швидкої та абсолютної ліквідності тощо.

Показники повинні повною мірою відповідати затвердженій стратегії і соціальній політиці; виконання системи показників повинне супроводжуватися регулярним контролем й аналізом та обліком зворотного зв'язку (гудвілу).

Показники ефективності (результативності) СВБ-програм мають відповідати певними вимогам, зокрема бути:

обґрунтованими – показник відображає максимально повно ту інформацію, яку необхідно оцінити і проаналізувати;

ясними – показник має чітке формулювання, не містить двозначності, не може бути схильний до різної інтерпретації;

однозначними – показник має чітке, загальноприйняте визначення, одиниць вимірювання і прихильність до певного звітного періоду;

вимірюваними – показник піддається вимірюванню в зрозумілих і незмінних одиницях; стійкими – в ході оцінки доступні змінні (динамічні) середовища даних моніторингу за конкретним показником;

доступними – дані, необхідні для розрахунку показника, доступні в традиційних джерелах інформації;

досяжними – поставлене цільове значення показника може бути досягнуте з використанням відповідних ресурсів;

конкретними – показник відноситься до специфічної області соціальної політики, до певного соціального продукту;

порівнюваними – можливість аналітичної оцінки різних об'єктів;

достатніми – дозволяють обґрунтувати висновки і управлінські рішення відповідно до поставлених цілей аналізу.

Соціально відповідальне інвестування є процесом прийняття інвестиційних рішень, які враховують в межах традиційного фінансового аналізу соціальні та екологічні наслідки інвестицій.

Соціальними інвестиціями є довгострокові вкладення фінансових ресурсів в об'єкти соціального середовища з метою поліпшення якості життя людей та отримання корисного ефекту суб'єктом інвестування.

4.2. Основи класифікації методів оцінки ефективності соціальних інвестицій.

Інвестиції в людський капітал є чинником формування потенціалу стійкого динамічного економічного зростання і засобом досягнення поставлених цілей в підвищенні якісного рівня самого людського капіталу. Причиною – наслідкові зв'язки між соціальними інвестиціями і

показниками економічного зростання сильно опосередковані, оскільки на економічну систему впливає безліч різноманітних і взаємопов'язаних чинників. Тому сьогодні фактично відсутні чіткі, такі, що піддаються однозначному якісному і кількісному виразу, критерії інтегральної оцінки ефективності соціальних інвестицій.

Ефективність соціальних інвестицій як результативність інвестиційного проекту (програми) і її різні форми по суті є виразом певних інтересів учасників інвестиційного процесу або суспільства в цілому, з позиції різних рівнів управління отриманий результат оцінки неминуче представляється по-різному залежно від поставлених цілей.

Основна складність оцінки ефективності соціальних інвестицій полягає у визначенні суспільних вигід, отриманих в результаті здійснення певної інвестиційної програми (проекту), які часто не піддаються не тільки грошовій, але й просто кількісній оцінці. Один з кроків до вирішення поставленої проблеми полягає в класифікації методів оцінки ефективності соціальних інвестицій, згрупованих по формах вкладення капіталу (рис.4.2).

Визначивши мету інвестування, необхідно підібрати такі прийоми і способи оцінки, які б дозволили показати дійсне значення і реальні результати соціальних інвестицій в довгостроковому періоді. Один із підходів до оцінки ефективності СІ та СВБ – це комплексний показник (індекс), який розроблено вченими «Інституту економіки міста». Цей підхід заснований на тому, що відомості про витрати на корпоративні соціальні програми (далі КСП), не дають змогу коректно порівнювати компанії між собою. У зв'язку із цим дослідники поставили мету створити розрахункові індекси, які вимірюються у відносних одиницях (балах або відсотках), за допомогою яких організація може побачити своє місце серед інших компаній галузі. При цьому комплексний індекс (КІ) повинен враховувати дві складові СВБ: 1) сплату податків, інвестиції та 2) добродійність і соціальне інвестування. Але високий обсяг сплачених податків не завжди свідчить про високий рівень соціальної відповідальності, тому економія на податках може бути позитивним фактором соціально-економічного розвитку, якщо такі інвестиції допомагають здійснити модернізацію, позитивно впливають на умови праці персоналу, екологію, майбутні платежі. Отже, була запропонована модель, яка узагальнює параметри, пов'язані з податковою, інвестиційною й соціальною політикою фірми.

Комплексний індекс (КІ) i -ої компанії ($i = 1, 2, \dots, n$), запропонований вченими «Інституту економіки міста», розраховується як:

$$KI_i = (Ti + CE_i + SE_i) / TOC_i, \quad (10.1)$$

де Ti – виплачені податки;

CE_i – інвестиції в основний капітал;

SE_i – соціальні видатки;

TOC_i – поточні витрати виробничого процесу

Крім КІ важливим показником є Індикатор перспективного розвитку (ІР), що розраховується як відношення суми соціального інвестування та інвестицій в основний капітал до величини чистого прибутку:

$$IP = (CE_i + SE_i) / NE_i,$$

де NE_i – чистий прибуток компанії.

Також «Інститутом економіки міста» для обліку соціальних інвестицій бізнесу був розроблений Індикатор соціальних видатків (ICB – норма соціальних видатків до прибутку) – відношення обсягу соціальних видатків, зроблених компанією протягом звітного періоду, до обсягу чистого прибутку, отриманого в цьому ж періоді:

$$ICB = SE_i / NE_i$$

У міжнародній практиці нормальним явищем вважається, коли компанії виділяють на соціальні програми близько 1 % прибутку. Акціонери стежать за тим, щоб добродійність не стала надмірною, тому що це може негативно позначитися на показниках інвестицій в основний капітал і на конкурентоспроможності бізнесу.

4.3. Сутність та особливості здійснення соціального аудиту.

Соціальний аудит – процес, який дозволяє організації оцінити і продемонструвати її внесок у вирішення соціальних, економічних і екологічних проблем. Цей інструмент дозволяє зрозуміти, якою мірою організація дотримується суспільних цілей і цінностей, з якими вона є солідарною, оцінити рівень досягнення некомерційних цілей шляхом систематичного і регулярного моніторингу її діяльності і поглядів представників різних зацікавлених груп, що мають відношення до її діяльності.

Вперше світова спільнота почала замислюватися про необхідність здійснення соціального аудиту ще в 1970-і роки XX століття. Проте, не зважаючи на видання у Франції вже в 1988 році першого практичного посібника з методики проведення такого аудиту, дотепер він не має єдиної форми або загальновизнаної схеми проведення. Причина відсутності єдиної методології криється в тому факті, що соціально-економічний рельєф бізнес-структур, що підпадають під аудит, у кожному окремому випадку має особливу національну специфіку. Фактично в кожній країні є індивідуальні особливості в системі соціального захисту населення, політиці оплати праці, взаєминах між найнятими робітниками, працедавцями, профспілками, а також інші чинники, які не дають можливості сформулювати єдину інтернаціональну методику.

Зараз світовий ринок послуг з проведення соціального аудиту знаходиться у стадії зародження. Практична робота здійснюється силами професійного співтовариства, яке представлене трьома десятками аудиторських структур (агентств і суспільних організацій), найбільш відомими з яких є „ВІЖЕО” (Франція), „АВАНЗІ” (Італія), „САМ” (Швейцарія), „ІННОВЕСТ” (США). В Україні тема соціального аудиту знаходиться поки що у стадії первинних досліджень і попереднього обговорення в середовищі профільних фахівців та інших зацікавлених сторін. Проте слід зазначити, що і практична робота в цьому напрямі активно ведеться.

Загальна структурна схема проведення соціального аудиту може бути представлена трьома базовими напрямками: внутрішній аудит, зовнішній аудит і оцінка соціального капіталу організації (рис. 10.5).

Зовнішній аудит передбачає проведення комплексних соціологічних досліджень, головним завданням яких є оцінка рівня «соціальності» організації з погляду цільових груп і громадськості в цілому.

Внутрішній аудит направлений на отримання об'єктивних соціально-економічних показників діяльності організації та аналізу думок співробітників (за допомогою цільового опитування у форматі поглибленого інтерв'ю). *Оцінка соціального капіталу (соціальних активів)* здійснюється шляхом загального підсумовування разових і системних витрат на:

- реалізацію тематичних соціальних проєктів (зовнішньої та внутрішньокорпоративної спрямованості);
- формування соціальних пакетів для співробітників;
- фінансування програм особистісного зростання співробітників (навчання, дозвілля, спорт та ін.);
- внутрішні соціальні інвестиції (власна соціальна інфраструктура);
- зовнішні соціальні інвестиції (фінансування соціальних об'єктів на місцевому і загальнонаціональному рівні).

Головними складовими аудиту і наступного за ним звіту є ті його частини, де презентуються стратегія компанії і результати оцінки.

Методологічною основою аудиту є поєднання чотирьох перехресних напрямів дослідження.

- фінансово-економічні показники;
- суб'єктивна оцінка ситуації представниками підприємства;
- незалежна оцінка ситуації з боку членів аудитуєної групи;
- експертне опитування у форматі фокус-груп (представники цільових груп). В основу

остаточних висновків закладаються абсолютні цифри:

Основними складовими системного аудиту соціальних програм підприємства рекомендується визнати: *фінансово-економічний аудит та аудит публічної вартості, PR-аудит, оцінку соціального капіталу бізнес-структури, аудит корпоративної структури, аудит соціально-трудова відносин, екологічний аудит, аудит роботи ТОП-менеджменту та керівників середньої ланки, вивчення думки фокус-груп.*

Фінансово-економічний аудит проводиться на основі даних фінансово- економічних звітів компанії і будь-яких інших документів, які можуть дати повну картину щодо положення підприємства.

Аудит публічної вартості здійснюється на основі розрахунку публічної вартості компанії, дозволяє оцінити рівень популярності та ефективність дій, що спрямовуються на формування позитивного іміджу в найбільш простих і зрозумілих кожному одиницях вимірювання – грошових одиницях.

PR-аудит має надати інформацію про рівень популярності і стан іміджу компанії.

Оцінка соціального капіталу бізнес-структури здійснюється шляхом підсумовування загальних витрат на соціальні проекти, внутрішньокорпоративні соціальні інвестиції та інвестиції в соціальну інфраструктуру суспільства.

Аудит корпоративної структури здійснюється на основі розрахунку рейтингових показників та оцінки зв'язків, які існують між функціональними підрозділами.

Аудит соціально-трудова відносин здійснюється згідно методики перевірок, здійснюваних Державною інспекцією з охорони праці (статут, колективний договір, трудові книжки, особисті картки, накази по кадрових призначеннях та інша внутрішня документація, співбесіди із співробітниками) і відповідних актів, які дозволяють відстежити динаміку змін (позитивних або негативних). Специфічні показники, такі, наприклад, як загальнообов'язкове соціальне страхування, зарплата, відпустки, лікарняні, профспілкові справи, навчання, а також різні компоненти корпоративної культури оцінюються як в абсолютних цифрах (фінансові показники), так і в системі пунктів / балів (внутрішня індивідуальна шкала по кожному з критеріїв).

Екологічний аудит проводиться за такою ж схемою, як вказано вище, із застосуванням відповідних критеріїв.

Найважливішою складовою частиною системного аудиту є *серія поглиблених інтерв'ю*, які проводяться з топ-менеджерами і керівниками середньої ланки. Цей етап дослідження дуже важливий, оскільки дозволяє отримати інформацію, яку неможливо „витягнути”, працюючи з фінансово- економічними показниками. В процесі поглибленого інтерв'ю можна розкрити існуючі проблеми і розбіжності у складі керівництва, оцінити єдність або роз'єднаність відносно бачення перспектив і потенційних можливостей організації та ін. Поглиблене інтерв'ю з керівниками середньої ланки дає можливість оцінити рівень компетенції осіб, що інтерв'юються, їх лояльність до керівництва і колег, рівних їм за статусом.

Для об'єктивнішого віддзеркалення ситуації в компанії і ще одного незалежного чинника оцінки використовується *експертне опитування у форматі фокус-груп* (цільових груп). Для проведення поглибленого інтерв'ю і збору інформації використовується набір питань-критеріїв. Останні є фактично стрижнем, навколо якого будується вся робота.

На основі зібраних даних і розрахунків базових показників формується основна частина звіту, яка по своїй структурі ділиться на три складові частини: маркетингові, соціальні і екологічні показники. При цьому соціальні показники діляться на три рівні. Перший - зобов'язання компанії перед державою, другий - перед співробітниками, третій - перед цільовими групами громадськості і суспільством в цілому. Схема десяти принципів Глобального договору закладається в кожен групу показників і детальніше прописується в протоколах оцінки.

Завершуючий блок звіту, як вже наголошувалося вище, є однією з найважливіших частин, в якій резюмуються результати дослідження і презентуються у вигляді зведеного графіка, який будується на базі зібраних даних. У графік виводяться найбільш значущі

показники, що дають наочну інформацію як про фінансово-економічний стан справ в компанії, так і про її готовність до роботи із стейкхолдерами.

Переваги соціального аудиту

Для звітуючої компанії – можливість аргументовано і наочно продемонструвати споживачам, потенційним партнерам або інвесторам готовність до співпраці і власні переваги.

Для інвесторів і партнерів – шанс оцінити можливості і потенціал компанії, що зацікавила, а за допомогою перехресних показників - її відвертість.

Для біржових структур – можливість встановити жорсткий фільтр для недобросовісних компаній, охочих розмістити свої акції, корпоративні облигації або інші цінні папери.

4.4. Модель «Лондонської групи порівняльного аналізу» і особливості її використання

У 1994 шість компаній поєднали свої зусилля для оцінки ефективності їх програм соціальних інвестицій під егідою Корпоративного Громадянства. Реалізуючи свої задуми, вони визначили певні загальні поняття і стандарти, які згодом намагалися розвинути. Це призвело до утворення Лондонської групи еталонних тестувань (LBG).

За створення LBG в 1994 була визначена його місія: "для кращого визначення ефективності та результативності всіх видів діяльності у сфері активної участі бізнесу у житті громад, використовуючи методи бенчмаркінгового порівняння"

Лондонська Група (LBG) еталонних Тестувань – група, що на сьогодні охоплює понад 100 компаній, що працюють разом, аби оцінити ефективність та результативність впливу власних корпоративних соціальних інвестицій на суспільство (CCI). Модель LBG використовують компанії у всьому світі, щоб оцінити і презентувати наслідки своїх соціальних інвестицій. Модель LBG забезпечує всебічний та послідовний набір заходів для визначення внеску певної компанії в суспільство.

Лондонська група еталонних тестувань зараз має свій власний веб-вузол (www.lbg-online.net), який забезпечує зацікавлені особи інформацією про особливості застосування моделі LBG.

Модель фокусується на характері взаємодії компаній зі спільнотою, визначаючи чотири категорії, до яких можуть бути віднесені окремі форми взаємодії: благодійні пожертвування, соціальні інвестиції або інвестиції в суспільство, комерційні ініціативи та базові бізнес-засади або власне підприємницька діяльність.

Чіткі категорії визначають розмір того, як мотиви взаємодії із стейкхолдерами (громадкістю) можуть вплинути на бізнес:

- Добродійний подарунок здійснюється з мінімальною турботою про віддачу для бізнесу - це розуміється виключно як правильний вчинок.
- Стратегія інвестування в розвиток громадськості ретельно структуровані і фокусує компанію на забезпеченні певної довгострокової віддачі від інвестицій.
- Комерційна ініціатива в суспільстві повинна створити пряму конкурентну перевагу компанії.
- Базові бізнес-категорії допомагають прояснити різницю між комерційними ініціативами у суспільстві і повсякденною діяльністю компанії. Вони визначаються окремо і не вважаються частиною LBG моделі.

Входи і виходи

Модель забезпечує визначення необхідної грошової вартості витрат на "входи" на програми корпоративної соціальної відповідальності, будь то здійснення внесків в грошовій формі, часі або в натуральній формі. Пов'язуючи це з програмами з управління витратами, які охоплюють зарплати, допомоги й накладні витрати співробітників, що беруть участь у СВБ-програмах, має бути визначений сукупний обсяг витрат на соціальне інвестування та загалом на СВБ.

Аби дати більш повну оцінку вартості діяльності в сфері СВБ, модель йде далі, і щоб

оцінити справжні досягнення СББ-програм «вихід» визначається в таких поняттях:

- важелі грошових коштів і ресурсів з інших джерел розвитку програми;
- суспільні вигоди визначаються кількістю людей, що отримують цю вигоду;
- обрахунок вигод для бізнесу.

Важелі та вигоди для бізнесу не обов'язково повинні бути в кожній ініціативі бізнес-спільноти, але вигоди для громади повинні бути завжди.

Порівняння входів (обсягів витрат) та виходів дозволяє прийняти рішення з приводу ефективності СББ-програм. Виходи можуть бути побудовані на матриці: «вхідні витрати – досягнення програми». Такий вхід / вихід матриці допомагає керівникам програм розглядати такі питання, як: скільки дійсно буде коштувати проект з точки зору часу і грошових коштів?; чи можуть бути збільшені вигоди для бізнесу на основі розбудови соціального партнерства, а також як СББ-програма вписується в корпоративні цілі в цілому.

Вигоди від моделі

Модель LBG – це перш за все інструмент управління, який допомагає реалізовувати СББ-програми якнайкраще. Вона може використовуватися як шлях порівняння можливих нових проектів, оцінюючи поточні і розглядаючи альтернативні вибори і сценарії для майбутнього. Модель також корисна для допомоги компаніям, аби вона краще зрозуміла, чого варті його соціальні ініціативи та інвестиції та які можливі досягнення.

Компанії, що використовують модель LBG, знайшли чотири головні вигоди:

краще вимірювання соціальних інвестицій;

збільшення комунікацій та повідомлень про удосконалення взаємодії бізнесу із суспільством;

вдосконалення внутрішнього управління; ефективніше нахресне порівняння компаній.

London Benchmarking Group виділяє декілька способів участі компаній в житті суспільства:

Добродійність – разова допомога у відповідь на прохання і звернення благодійних і суспільних організацій;

Інвестиції в суспільство – розуміються цільові довгострокові соціальні програми, направлені на рішення однієї або декількох важливих суспільних проблем, вибраних компанією як пріоритетні;

Комерційні ініціативи – програми, які можуть принести комерційну вигоду компанії, але, перш за все, виявляються важливими для місцевого співтовариства;

Підприємницька діяльність – безпосередня діяльність компаній, що приносить користь суспільству за свою суттю: через виробництво і продаж товарів та послуг.

Оцінка соціальних програм компаній за моделлю London Benchmarking Group проводиться в прив'язці до вибраних ними засобів участі в житті суспільства (добродійність, інвестиції в суспільство, комерційні ініціативи). При цьому у фокусі оцінки знаходиться визначення порівнянності витрат на соціальні програми компаній з їх результатами і довгостроковим впливом на життя суспільства.

Витрати компанії на соціальні програми включають: фінансові ресурси; час; матеріальні ресурси (устаткування, телефони, Інтернет і тому подібне); витрати на соціальні програми.

Результати соціальних програм охоплюють: добровільна праця і пожертвування працівників компанії; залучені додаткові ресурси (наприклад, бюджетні кошти, приватні пожертвування, ресурси партнерів з реалізації програм); довгострокова дія; конкретні позитивні результати у вирішенні актуальних соціальних завдань; вигоди, отримані для розвитку бізнесу.

Довгострокова дія програм розглядається в двох площинах:

Позитивні зміни в суспільній ситуації;

Внесок в зміцнення і розвиток бізнесу в цілому.

Основна проблема в даній моделі оцінки корпоративних соціальних програм полягає в тому, що часові межі для вимірювання всіх трьох складових – витрати, результати, довгостроковий вплив – різні (табл. 10.1):

Таблиця 4.1. Часові межі вимірювання ефективності соціальних інвестицій

Період для оцінки витрат	Період для оцінки результатів	Період для оцінки довгострокової дії
1 рік	1—2 року	1—10 років

Якщо витрати можуть бути виміряні протягом одного року, то оцінка результатів можлива тільки після завершення програми. Водночас, довгострокова дія вимагає уважного аналізу всіх здійснених в програму інвестицій, а також прямих і непрямих результатів, що виявляються протягом декількох років після її закінчення.

РОЗДІЛ 2. СОЦІАЛЬНИЙ ФУНДАМЕНТ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИЧНОЇ ВЗАЄМОДІЇ

Тема 5. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві

5.1. Сутність етики та історія її виникнення

5.2. Професійна етика та її зв'язок з іншими науками

5.3. Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця

5.1. Сутність етики та історія її виникнення

Поняття «етика» та «професійна етика» зародилися надзвичайно давно. Етика (грец. *ethos* – звичай) – філософська наука, об'єктом вивчення якої є мораль, її розвиток і роль у суспільстві. Етика – одна з найдавніших теоретичних дисциплін, яка виникла як частина філософії. Термін «етика» запропонував давньогрецький філософ Арістотель для означення філософського вчення про мораль, що пронизує усі види діяльності та стосунки людей. Етика як самостійна дисципліна виокремилась наприкінці XVIII ст.

Етика – філософська наука, яка досліджує природу, сутність, виникнення, розвиток, структуру, функції моралі, її прояви у різноманітних сферах діяльності.

Загалом етика є наукою, яка досліджує мораль, своєрідною теорією моралі, що з'ясовує її сутність, природу, походження, історичний розвиток, місце в системі суспільних відносин, сутність та особливості моральної свідомості, моральних відносин, досліджує суспільно-політичні, психологічні механізми, завдяки яким реалізуються моральні норми, судження, оцінки.

Предметом етики є мораль як форма індивідуальної та суспільної свідомості, загальні закономірності їх буття.

Структура етики як науки, чи структура етичного знання, включає шість змістовних блоків.

1. Емпірична, або описова етика, яка описує, констатує та аналізує вдачу, звичаї, моральні чесноти представників різних народів і народностей, соціальних груп і прошарків, різних спільнот, які й складають моральні стосунки у суспільстві на різних етапах його розвитку.

2. Загальна теорія моралі, або філософські проблеми етики, де йдеться про походження моралі, її сутність, структуру, специфіку, співвідношення моральної необхідності, свободи і відповідальності, моральні аспекти сенсужиття тощо.

3. Нормативна етика як зведення вимог, приписів суспільства і стереотипів поведінки особистості, її моральних якостей, які відповідають суспільним моральним нормам. **Теорія морального виховання, або педагогічна етика**, яка забезпечує засвоєння індивідами встановлених моральних зразків поведінки.

4. Професійна етика, яка покликана описати й обґрунтувати особливості моралі різних професійних груп, виходячи зі специфіки їхньої діяльності.

5. Історія етичної думки, яка демонструє, як утворюється коло етичних проблем, як змінювались способи постановки проблем, підходи до їх вирішення, як поглиблювалось розуміння природи моралі, її призначення і функції у житті суспільства, а також закономірностей її розвитку і функціонування.

Етика як наука має свій поняттєво-категорійний апарат. Такі поняття, як «норов», «вчинок», «моральна норма», «моральний принцип», «моральний ідеал», «оцінка» тощо вживаються і змістовно розкриваються переважно в етиці. До етичних категорій належать «добро» і «зло», «обов'язок» і «совість», «честь» і «гідність», «справедливість» і «відповідальність», «моральний вибір» і «моральний конфлікт», «сенс життя» і «щастя», «дружба», «любов» тощо. У них розкриваються найістотніші властивості моральної реальності.

Зміст предмета етики, як свідчить історичний досвід, відображений в історії етичної думки, залежить від філософської світоглядної системи, на якій базується етичне знання, від соціокультурного фону конкретно-історичного етапу розвитку суспільства, рівня розробки самого етичного знання, свідомості про саму себе і соціального замовлення суспільства, тобто теоретичної рефлексії моральної окремих спільнот, держави на відповідні ідеї, концепції, теорії

Етика як наука виконує низку **функцій**. Головними серед них є:

- описова;
- ціннісно-орієнтаційна;
- функція вироблення етичних знань, які реалізуються в єдності, а їх розмежування має умовний характер.

Моральні явища дещо розпливчасті, невловимі, вони важко фіксуються.

Тому **завдання етики** – вирізнити моральну сторону (складову) з різноманіття людської діяльності, визначити й описати реальні звичаї, мотиви поведінки людей. **Описування моралі** – важке дослідницьке завдання. Соціально-моральна поведінка має свою чітку логіку. Завдання етики полягає в тому, щоб вивчити реальні моральні процеси. Отже, на описовому рівні етика виділяє об'єкт дослідження (мораль), вводить у науковий обіг факти, які підлягають поясненню, інтерпретуються теоретично. **Описова функція етики реалізується** переважно у розділі про етапи історичного розвитку моралі, або історичну типологію моралі.

Філософсько-світоглядні орієнтації етики не є морально нейтральними, вони мають ціннісне значення, характеризуються моральною визначеністю. Етика узагальнює моральні процеси і задає ціннісні нормативні перспективи. Вона не створює нових форм моралі, а дає їм закінчені формулювання, орієнтує на те, що має бути. Це досить складне і, по суті, аналітичне завдання. Для того, щоб з існуючого різноманіття моральних цінностей виділити ті, що найточніше виражають глибинні інтереси суспільства та його спільнот, мають історичне майбуття, їх необхідно піддати науковому аналізу. Таке складне дослідницьке завдання має важливе орієнтуюче значення для практики морального виховання. Звідси друга функція етики – **ціннісно-орієнтаційна**. Історичний досвід свідчить, що ця функція, залежно від головного принципу філософського світогляду, пануючої ідеології, може виявлятися в апологетико-прикрашальній або оціночно-критичній формах, а також у формі моралізаторства чи ригоризму тощо.

Функція вироблення етичних знань пов'язана з поясненням походження моралі, фактів морального життя, обґрунтуванням моральних цінностей, принципів, норм, ідеалів, оціночних уявлень конкретно-історичного типу суспільства і зрештою – зі створенням знань про мораль. Етика виробляє наукові знання про мораль, перетворюючи емпіричні моральні факти на наукові.

Завдання етики:

- 1) описувати мораль – її історію, її сьогоденні норми, принципи та ідеали – те, що прийнято називати моральною культурою суспільства;
- 2) пояснювати мораль – намагатися дати аналіз сутності моралі в її

«належному» і «сущому» варіантах;

3) вчити моралі – давати людям необхідні знання про добро і зло, сприяючи самовдосконалення людини і виробленню ним власної стратегії «правильного життя».

5.2. Професійна етика та її зв'язок з іншими науками

Традиційно під **професійною етикою** розуміють систему норм, що регулюють моральні стосунки людей в одній з основних сфер суспільного життя – трудовій діяльності. Ідеї професійної етики як особливої галузі етичного знання були закладені давньогрецьким філософом Аристотелем.

Насамперед специфічні моральні вимоги стосуються професій, в яких моральний аспект відіграє значну роль, а моральність представника такої професії є невід'ємним елементом його компетентності. Це безпосередньо стосується бухгалтера та аудитора, на якість професійних послуг яких покладаються власники бізнесу, потенційні інвестори, кредитори, працівники, суспільство в цілому.

Через глобалізацію світової економіки наслідки неетичної поведінки професіоналів у сфері обліку і аудиту багаторазово зростають. Прикладом можуть бути дії, які призвели до банкрутства компанії «Енрон», яка була однією з найбільших світових компаній у сфері електроенергетики, природного газу, зв'язку та целюлозно-паперової промисловості і здійснювала діяльність у

40 країнах світу. Як виявилось, успіх компанії ґрунтувався на штучно завищених прибутках, сумнівній практиці обліку та шахрайстві. Внаслідок банкрутства компанії втрати інвесторів були оцінені в 60 млрд дол., 6 500 тис. працівників втратили роботу, рядові співробітники компанії позбулися всіх своїх корпоративних пенсійних накопичень, перестала існувати одна з найбільших аудиторських фірм світу – аудиторська фірма Andersen LLP з 90-річною історією, яка обслуговувала «Енрон». Крах «Енрон» завдав шкоди репутації та надійності бізнесу всіх зацікавлених сторін, клієнтів та ділових партнерів, навіть президентська адміністрація США того часу була звинувачена у фінансуванні її штабу корпорацією «Енрон». Компанія стала загальним символом умисного корпоративного шахрайства та організації корупційних схем, фальсифікації фінансової звітності та неправдивих звітів аудитора.

Професійна етика – це теорія професійної моралі, яка визначає ставлення людини до свого професійного обов'язку.

Предметом професійної етики є буття, тобто регулятивна діяльність норм професійної моралі.

Об'єктом професійної етики є людина.

Змістом професійної етики є кодекс поведінки, що пропонують певний тип моральних взаємин між людьми й способи обґрунтування даних кодексів.

Функції і завдання професійної етики полягають у моральній регуляції професійних стосунків (зокрема, ставлення фахівця до самого себе, власної праці, до суспільства, взаємин у колективі), зростанні професійної майстерності фахівця, розробці напрямку вдосконалення професійної моралі, доповненні її новими нормами, традиціями і звичаями, формуванні стійких моральних якостей спеціаліста, встановленні між правомірною і неправомірною професійною поведінкою. Професійна етика регулює моральні взаємини людей у трудовій сфері.

Професійна етика вивчає: відносини в трудових колективах і кожного фахівця окремо; моральні якості особистості фахівця, які забезпечують найкраще виконання професійного обов'язку; взаємини усередині професійного колективу.

Професійна етика – це кодекс правил, що визначає поведінку фахівця у службовій ситуації, норм, які відповідають існуючим законам, професійним знанням, стосункам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійного обов'язку.

Основними завданнями професійної етики є дія на свідомість фахівця з метою вдосконалення його як професіонала і сприяння найбільш ефективному вирішенню

професійних завдань. Професійна мораль є проявом загальної моралі, під якою розуміють специфічні етичні вимоги, вироблені в конкретній професійній діяльності. Професійна мораль зумовлена особливостями деяких професій, корпоративними інтересами, професійною культурою. Люди, які виконують однакові або споріднені професійні функції, створюють специфічні традиції, об'єднуються на основі професійної солідарності, підтримують репутацію своєї групи.

Професійна діяльність, об'єктом якої виступають живі люди, утворює складну систему взаємоперехідних, взаємозумовлених моральних стосунків. Доцїї системи належать перш за все: а) ставлення спеціалістів до об'єкта праці (слідчий – обвинувачений, лікар – хворий, учитель – учень); б) стосунки спеціаліста з колегами; в) ставлення спеціаліста до суспільства.

Цї стосунки вивчає професійна етика.

Витоки професійної етики простежуються ще в рабовласницькому суспільстві. Давньогрецький філософ Аристотель вважав її особливою галуззю етичного знання. Припускають також, що давньогрецький лікар, «батько» медицини Гіппократ розробив вперше в історії професійний кодекс у формі клятви лікаря як вихідний пункт розвитку професійної етики. Пізніше теоретичну проблематику професійної етики вивчали І. Бентам, Ш. Монтеск'є, О. Конт, Е. Дюркгейм та ін.

Професійна етика покликана дати теоретичне обґрунтування сутності трансформації загальних норм і принципів моралі до специфічних умов професійної діяльності людей відповідно до уявлень про професійний обов'язок, благо, добро і зло, справедливість, совість, честь та інші моральні цінності.

Професійна етика описує особливості моралі різних професійних груп. Професійна мораль є наслідком поділу праці, що склався історично. Кожна професія ставить до людей, які її обрали, відповідні моральні вимоги, породжує специфічні моральні проблеми. Проте одні професії не потребують істотних коректив звичайних норм поведінки людей, а інші вимагають цього. Йдеться насамперед про види діяльності, в яких об'єктом впливу є людина.

Центральним поняттям професійної моралі є поняття професійного обов'язку, яке поєднується з поняттям відповідальності.

Професійний обов'язок – це службові і моральні вимоги до певного виду діяльності. Проаналізувати результати своєї праці з позицій загальнолюдських моральних цінностей спеціалісту допомагає професійна совість. Вона пересікається з такими поняттями як професійна честь, професійна гідність, професійна справедливість.

Професійна честь і гідність визначають оцінку даної професії суспільством (честь) та самооцінку її самими представниками цієї професії (гідність). Від професійного такту залежать взаємини з іншими людьми, з'ясування в процесі спілкування з ними ділових проблем.

Професійна справедливість – це співрозмірність між заслугами та їх визнанням, правами й обов'язками, злочинами і покараннями. Професійна етика обґрунтовує певну систему моральних норм, які регулюють поведінку та взаємини людей у тій чи іншій професійній діяльності.

Сьогодні інтерес до вивчення моралі виявляють соціологи, політологи, правознавці, що посилює вимоги, які висуваються до етики, – послідовно впроваджуючи свій специфічний підхід до вивчення моралі, виявляти її власну природу, специфіку і роль у житті людини, закономірності функціонування і розвитку, джерело походження моральних цінностей. Усе це має важливе значення як для самої етики, так і для того, щоб підкріпити інші науки, які мають справу з мораллю, науковим розумінням її особливостей, а також для координування досліджень моралі соціальними і гуманітарними науками.

Мораль як елемент суспільного буття і свідомості, а також моральне виховання як соціальна потреба і завдання, є об'єктом дослідження не лише етики, а й інших наук. Філософія, загальна соціологічна теорія, соціологія моралі, соціологія особистості, загальна і соціальна психологія, психологія особистості, антропологія, педагогіка, історична наука, етнографія, правознавство, богослов'я та інші науки знаходять свої аспекти вивчення моралі. Знання про мораль формуються й накопичуються внаслідок діяльності етиків та істориків,

соціологів і психологів, юристів і педагогів, а також представників інших наук, що вивчають людину.

Для виявлення специфіки етики, змісту її предмета доцільно зіставити її з іншими галузями наукового знання. Етика історично склалася і розвивалася у лоні філософії як галузь філософського знання поряд з онтологією (ученням про буття) і гносеологією (вченням про пізнання). М. О. Бердяєв розглядав її як завершальну частину філософії духу. Етика, спираючись на філософську методологію, сприймалася як практична філософія (Аристотель) або моральна філософія (В. С. Соловйов).

Природа, походження, сутність моралі, взаємозв'язок суспільного буття людей і їх моральної свідомості, моральних фактів та їх відображення у моральних уявленнях, ідеалах, переконаннях, співвідношення необхідності, свободи і відповідальності у моралі, проблеми сенсу життя тощо не можуть бути вирішені без філософських знань.

При аналізі взаємозв'язків моралі з економікою, політикою, правом, релігією, мистецтвом, у визначенні соціальних функцій моралі, в осмисленні моральних аспектів глобальних проблем сучасності етика взаємодіє як з філософією, так і з соціологією. Коли йдеться про аналіз моральних почуттів і їхню роль у духовних пошуках людей, механізмів моральної оцінки і моральної регуляції, етика спирається на психологічне знання і взаємодіє з психологією.

Походження моралі, закономірності історичного розвитку моралі, виявлення та обґрунтування історичних типів моралі не можна пояснити без звернення до історичних наук. Описуючи історичний розвиток нормів, звичаїв народів, етнічних груп, етика спирається на дані історії, етнографії та археології.

Без взаємодії етики з педагогікою, психологією і соціологією не можна розібратися у моральному світі особистості, виявити реальні мотиви людських вчинків, визначити шляхи й методи формування моральної культури особистості в тому чи іншому соціоморальному середовищі.

Традиційно етика пов'язана з правознавством, теологією і релігійною філософією, літературознавством. В осмисленні морального життя допомагають і художній образ, і релігійний ідеал, і правова норма тощо.

Наявність суміжних проблем не означає, що предмет етики розчиняється в інших науках. Ці проблеми залишаються прикладними, вони не входять до її центрального теоретичного ядра.

5.3. Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця

У сучасному світі професія бухгалтера є престижною і порівняно високооплачуваною.

Професійні бухгалтери працюють практично у всіх галузях економіки – в бухгалтерських та аудиторських фірмах, на великих, середніх і малих підприємствах, займаються приватною практикою в комерційних, промислових і фінансових компаніях, некомерційних організаціях та в державних установах. Крім того, вони в якості внутрішніх або незалежних аудиторів чи консультантів працюють в організаціях, що належать до різних спеціалізованих сфер.

Професія бухгалтера пов'язана з наданням корисної інформації користувачам для прийняття рішень.

У зв'язку з цим до професійних бухгалтерів пред'являють досить широке коло вимог, що впливають з виконуваних ними обов'язків. Вони займаються бухгалтерською та фінансовою звітністю, питаннями управління, оподаткуванням, інформаційними системами, корпоративними фінансами та інтелектуальними ресурсами.

Бухгалтерську інформацію розглядають як важливий аспект діяльності організації. Її користувачами є власники організації, керівники організації, менеджери організації, держава. Для різних категорій користувачів в організації формується інформаційна база у фінансовому, податковому та управлінському обліку.

Власникам та інвесторам необхідна фінансова інформація. Керівнику і менеджерам організації необхідні відомості управлінського обліку. Підготовка такої інформації будується

на основі інтересів внутрішніх користувачів, її використовують для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Керівник і менеджери можуть не володіти спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів. Бухгалтер-аналітик готує інформацію в зручному для сприйняття користувачами форматі. Він вміє прокоментувати і пояснити цифри фінансових звітів.

Головна мета бухгалтера (аудитора) – робота відповідно до найвищих стандартів професіоналізму для досягнення максимального рівня ефективності і задоволення потреб суспільства.

Необхідність спеціального кодексу етики поведінки бухгалтерів як облікових працівників на підприємствах, в установах та інших організаціях, зумовлена специфічним змістом виконуваних бухгалтерією функцій і громадським призначенням облікової професії.

Бухгалтерія безпосередньо пов'язана з урахуванням наявності, надходження, витрати великої кількості товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, що належать власникам організації, державі, різним фізичним і юридичним особам. Норми закону при цьому відіграють дуже важливу роль.

Бухгалтерія організації як єдина служба системного обліку і контролю повинна бути бездоганною і для персоналу організації, і для партнерів компанії.

Це справа честі і професійного обов'язку працівників бухгалтерії.

Професія бухгалтера є суспільно значимою, що має на увазі визнання і прийняття на себе обов'язків діяти в інтересах суспільства.

Професійна діяльність бухгалтера полягають не тільки в задоволенні потреб роботодавця або окремого клієнта, на професійні правила і стандарти бухгалтерського обліку значний вплив мають інтереси суспільства. Суспільство в цьому випадку ототожнюється з зацікавленими користувачами інформації, що є продуктом праці бухгалтера. Відмінною особливістю облікової професії є необхідність визнання нею відповідальності перед клієнтами, кредиторами, урядом, роботодавцями, особами, які працюють за наймом, інвесторами, всім діловим бухгалтерським співтовариством. Вони покладаються на професійну компетентність, об'єктивність і чесність бухгалтерів, їхню відповідальність за дотримання норм закону.

Складаючи і підтверджуючи фінансову звітність, на яку покладаються інвестори та інші зацікавлені особи, професійні бухгалтери:

- забезпечують ефективний розподіл і управління ресурсами в приватному і державному секторах. Вони контролюють дотримання законодавства при здійсненні фактів господарського життя в організації і сторонніми фізичними та юридичними особами;

- забезпечують діяльність фінансового ринку і ринку капіталів, а через них і виробництво товарів і послуг. Інвестори, кредитори, роботодавці, уряд і громадськість загалом за даними фінансової звітності приймають рішення, від яких залежить стан економіки країни, фінансове становище і стан юридичних осіб, що контактують з цією організацією;

- сприяють зростанню окремих компаній, підтримують і забезпечують роботу некомерційних організацій і допомагають уряду виконати його соціально-економічні завдання. Без достовірних даних бухгалтерського обліку неможливий ефективний фінансовий менеджмент, оподаткування, здійснення основних функцій управління. Вони є необхідною умовою для отримання кредитів і позик, залучення позикового капіталу;

- сприяють зростанню економіки країн і, по суті, зростанню добробуту суспільства.

Отже, висока якість роботи професійних бухгалтерів допомагає підвищити стандарти життя і збільшити багатство суспільства. Діючи в інтересах суспільства, професійний бухгалтер повинен дотримуватися і підкорятися вимогам Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Бухгалтер зобов'язаний об'єктивно розглядати всі виникаючі ситуації і реальні факти з питань, що входять в його компетенцію. Він не повинен допускати, щоб особиста упередженість відбивалася на результатах його діяльності. Незалежність передбачає здатність

бухгалтера діяти чесно та об'єктивно: відображати дійсний стан справ організації незалежно від будь-яких умов; вести бухгалтерський облік і формувати фінансові результати, спираючись тільки на чинне законодавство.

Професійні знання – це сукупність відомостей, що становлять зміст бухгалтерського обліку та взаємопов'язаних із ним дисциплін, які складають основу знань професійного бухгалтера.

Професійні навички – різні види умінь, якими має володіти професійний бухгалтер, щоб доречно та ефективно застосовувати у своїй діяльності професійні знання, професійні цінності й етику.

Навички професійного бухгалтера надзвичайно широкі: інтелектуальні; спеціальні та функціональні; особистісні; міжособистісні й комунікативні; організаційні та управлінські. **Інтелектуальні навички** дозволяють вирішувати проблеми, приймати рішення і використовувати правильну оцінку в складних організаційних ситуаціях. До них належать:

- володіння базовими теоретичними знаннями та практичними професійними навичками у сфері фінансового, управлінського, податкового обліку і формування відповідних видів звітності;
- здатність комплексно аналізувати результати фінансово-господарської діяльності організацій, виділяти проблеми та оцінювати, в якому порядку їх потрібно вирішувати;
- здатність проводити аудит фінансової звітності;
- достатнє володіння знаннями в галузі міжнародних стандартів фінансової звітності та здатність застосовувати їх на практиці;
- вміння знаходити необхідну інформацію в різних дисциплінах для вирішення багатосторонніх або складних проблем; оцінювати можливість альтернативних рішень і розуміти роль професійного судження в їх прийнятті;
- обґрунтування ролі професійних цінностей і етики в розвитку цивілізації, умовах реформування бухгалтерського обліку та пов'язаних з цим сучасних соціальних і етичних проблем.

Спеціальні і функціональні навички включають в себе загальні та спеціальні бухгалтерські навички:

- виявляти, оцінювати і представляти інформацію про економічні та фінансові події, які є предметом бухгалтерського обліку;
- розуміти, застосовувати і критично оцінювати чинні положення, пов'язані з реєстрацією, оцінкою та обліком всіх видів активів, довгострокових і короткострокових зобов'язань, різних компонентів капіталу, доходів та витрат організацій, визначенням фінансових результатів їх діяльності;
- реєструвати, обробляти, резюмувати дані бухгалтерського обліку;
- складати фінансову (у тому числі консолідовану) звітність організацій;
- вибирати оптимальну для конкретних підприємств та організацій модель управлінського обліку;
- ілюструвати й оцінювати методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- представляти фінансові інтереси організації у відносинах з кредиторами, інвесторами, податковими та іншими органами в судах;
- критично аналізувати, яким чином організаційні аспекти, ринкові чинники і ряд інших соціальних, технологічних, правових, етичних, економічних, нормативних та політичних факторів впливають на вибір і застосування методів бухгалтерського обліку;
- аналізувати проблемні ситуації і визначати належну базу для оцінок з метою формулювання проблем і знаходження рішень;
- представляти отримані результати з використанням навичок усного та письмового викладу інформації.

Особисті навички пов'язані зі ставленням і поведінкою бухгалтера. Розвиток цих навичок стає можливим при самостійному навчанні та особистому вдосконаленні. Робота бухгалтера за оцінками різних спеціальних досліджень належить донайбільш стресових. Це пов'язано зі специфічними напрямками професії:

1) **величезні потоки інформації** – величезна кількість документів, що регламентують роботу і деколи суперечать один одному, поправки до поправок, коментарі, роз'яснення;

2) **жорсткі терміни** – дуже серйозний фактор стресу;

3) **вимогливість**, яка веде до конфліктів;

4) **величезна відповідальність**;

5) **постійні стреси**.

У цих умовах бухгалтер повинен вибрати єдино правильну відповідь своєї конкретної задачі і нести відповідальність – професійну, моральну, а деколи й матеріальну.

Щоб не допустити такої ситуації, необхідно знати особисті навички, якими потрібно володіти поряд із професійними знаннями. Серед них:

- самовладання;
- ініціативність, авторитетність, здатність до самонавчання;
- здатність вибирати пріоритети в обмежених умовах та організовувати роботу в жорстких умовах;
- здатність прогнозувати й адаптуватися до змін;
- здатність враховувати професійні цінності й етику під час прийняття рішень;
- професійний скептицизм.

Міжособистісні й комунікативні навички допомагають роботі професійного бухгалтера у взаєминах з іншими людьми для досягнення спільної мети, що стоїть перед організацією, в отриманні та передачі інформації, у виборі аргументованих методів і прийнятті ефективних рішень. Наявність цих навичок зумовлює здатність:

- працювати з іншими людьми в умовах взаємних консультацій, знаходити компроміси і залагоджувати конфлікти;
- демонструвати здатність працювати в професійних та етичних рамках бухгалтерської професії, а також розвивати навички спілкування шляхом спільної роботи в колективі;
- розуміти, яким чином бухгалтерський облік вписується в структуру організації і яким чином він співвідноситься із зовнішнім середовищем;
- знаходити прийнятні шляхи вирішення проблем і володіти вмінням дійти згоди в професійних ситуаціях;
- ефективно працювати з представниками різних культур;
- ефективно представляти, обговорювати, повідомляти і захищати погляди в офіційному, неофіційному, письмовому та усному спілкуванні;
- ефективно слухати, читати.

Організаційні та управлінські навички включають:

- стратегічне планування, управління проектами, управління ресурсами;
- здатність організовувати і доручати виконання завдань іншим, мотивувати і розвивати людей;
- лідерство; практичні навички розподілу функцій з обліку необоротних активів, виробничих запасів, витрат на виробництво готової продукції і товарів, грошових коштів, розрахунків, капіталу, фінансових результатів;
- методи і способи організації підготовки фінансової, податкової, управлінської та інших видів звітності, необхідних для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх її користувачів;
- технології організації фінансового, управлінського і податкового обліку;

- навички аналізу проблемних ситуацій у сфері організації облікових процесів і формування адекватної інформаційної бази для їх вирішення, визначення методів і способів їх вирішення;
- володіння прийомами розробки оптимальної для суб'єкта господарювання облікової політики;
- професійна оцінка.

Тема 6. Регулювання професії бухгалтера, аудитора та податківця в сучасному суспільстві

- 6.1. Професійні організації бухгалтерів: МФБ, ФПБАУ, УАСБА
- 6.2. Професійні аудиторські організації: АПУ, САУ, ФАУ
- 6.3. Особливості діяльності Державної податкової служби
- 6.4. Кодекси етики бухгалтерів, аудиторів та податківців

6.1. Професійні організації бухгалтерів: МФБ, ФПБАУ, УАСБА

Міжнародною організацією у сфері облікових професій є **Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)** (International Federation of Accountants – IFAC).

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована 1977 року.

Її мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

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, яка надаватиме високоякісні послуги, а також буде служити 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 у промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація у світі не має такої широкої міжнародної підтримки, як МФБ.

Федерація включає в себе національні професійні організації з різних країн світу, членами яких є професійні бухгалтери.

Найбільші представництва мають США, Великобританія, Бразилія, Канада, Індія, Австралія, Італія, Китай, Туреччина, Аргентина, Німеччина, Франція.

МФБ робить свій внесок в ефективне функціонування міжнародної економіки шляхом:

- підвищення довіри до якості та достовірності фінансової звітності;
- заохочення надання високоякісної інформації про результати діяльності

(фінансової та нефінансової) в межах організацій;

- сприяння надання високоякісних послуг всіма професійними бухгалтерами в усьому світі;

- пояснення важливості дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів всіма бухгалтерами-професіоналами, де б вони не працювали – у промисловості, торгівлі, державному секторі, неприбуткових організаціях, освіті та не обіймалися практикою.

МФБ – головний представник міжнародної професії, що висловлюється з багатьох питань, які викликають суспільний інтерес, особливо тих, де знання професійних бухгалтерів найбільш вагомі, а також із нормативних питань, що стосуються аудиту фінансової звітності. Це досягається частково співробітництвом із чисельними організаціями, що покладаються на діяльність професійних бухгалтерів на міжнародному рівні або зацікавлені в цій діяльності. МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління МФБ входить по 1 представнику з кожної організації-члена. Рада – це менша група, що відповідає за встановлення політики МФБ. Як представники професійних бухгалтерів на міжнародному рівні члени Ради прийняли присягу діяти чесно в інтересах суспільства. В структурі МФБ діють Ради, які встановлюють стандарти, дотримуються належних правових процедур, що сприяють прозорій, ефективній та раціональній розробці в інтересах суспільства стандартів високої якості (рис. 2.2).

До складу всіх цих рад входять консультативно-дорадчі групи, що складаються з представників громадськості та допомагають зрозуміти інтереси суспільства.

Міжнародна федерація бухгалтерів має такі Ради:

- Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMСАНВ);
- 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.



Рис. 6.1. Нормативні документи Міжнародної федерації бухгалтерів

Головний офіс МФБ розташований у Нью-Йорку, в ньому працюють професійні бухгалтери та інші професіонали з різних країн світу.

Переваги МФБ є наслідком не тільки її міжнародного представництва, алей підтримки та праці окремих організацій-членів, що віддані підвищенню чесності, прозорості та компетентності професійних бухгалтерів, а також наслідком підтримки регіональних бухгалтерських організацій.

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).

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) є громадською професійною саморегулювальною, некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій.

Серед пріоритетів ФПБАУ: підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, щонадаються ними.

ФПБАУ було створено в червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того ж року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її у Міністерстві юстиції України.

Федерація представлена у всіх регіонах України і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ – єдина організація в Україні, яка представляє професію бухгалтера й аудитора на міжнародному рівні: вона є дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями – членами IFAC з різних країн.

Місією Федерації є захист інтересів членів ФПБАУ та сприяння росту довіри громадськості до високої якості їхніх професійних послуг; розробка і впровадження стандартів і практики бухгалтерського обліку й аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; підвищення рівня професійної освіти та дотримання Кодексу етики професійного бухгалтера IFAC.

У 2004 році утворилось нове, прогресивне, по-європейськи професійне і по-українськи дружнє громадське об'єднання – **Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА)**. На сьогодні УАСБА є дійсним членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів та асоційованим членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів – це всеукраїнська, недержавна неприбуткова організація, яка згуртувала навколо себе понад 2500 фахівців бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту.

Члени УАСБА – головні бухгалтери, фінансові директори, викладачі, бухгалтери-аналітики, фахівці фінансової сфери потужних українських підприємств, серед них: корпорація «Інтерпайп», ВАТ «Азовсталь», Національний Банк України, корпорація «Квазар мікро», ВАТ «Страхова компанія «ПЗУ Україна»», ТП «Союз Віктан Трейд», ВАТ «Київенерго» ТОВ

«Дікергофф»(Україна), ДП «Капарол Україна» та багато інших.

Усі вони пройшли сертифікацію міжнародного рівня та отримали відповідні сертифікати. Ці люди – справжні професіонали нового покоління фінансового топ-менеджменту нашої держави, які пройшли кваліфікаційну підготовку найвищого міжнародного гатунку.

А отже, **УАСБА – це:**

1. Нове покоління фахівців фінансової справи, спраглих до нових світових тенденцій та останніх здобутків у сфері обліку та аудиту.

2. Активні та життєрадісні, впевнені та цілеспрямовані люди, котрі люблять свою роботу та обожнюють активний відпочинок.

3. Унікальна соціально-професійна спільнота, завжди відкрита та прихильна до нових людей та ідей – це країна без кордонів, бурхлива гірська ріка, яку постійно наповнюють нові струмочки, цілий світ, де кожен знайде друзів, партнерів та однодумців.

4. **Місія УАСБА** – сприяти розвитку професії та забезпечувати фахове зростання наших колег в Україні, захищати інтереси нашої професійної спільноти, вивести статус обліку, аудиту і бухгалтерської справи в цілому на якісно новий рівень, як у професійному аспекті, так і у сприйнятті їх суспільством.

Завдання УАСБА:

- забезпечувати, вдосконалювати та розвивати фундаментальні засади професії;
- впроваджувати новітні світові напрацювання та стандарти в галузі обліку та аудиту в Україні;

- забезпечувати потребу ринку у висококваліфікованих кадрах, тим самим зміцнювати та розвивати його;

Діяльність асоціації базується на дотриманні професійних вітчизняних, європейських та світових стандартів і принципів, дотриманні етичних норм та повному виконанні вимог Кодексу МФБ.

6.2. Професійні аудиторські організації: АПУ, САУ, ФАУ

Правові засади провадження аудиторської діяльності в Україні визначає Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», прийнятий 21 грудня 2017 р.

З метою об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них Законом обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності, діє аудиторське самоврядування, яке здійснюється через **Аудиторську палату України**.

Відповідно до статті 47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Аудиторська палата України є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, вона утворена для забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування.

Членами Аудиторської палати України є внесені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Аудиторська палата України:

- 1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) регулює взаємини між членами Аудиторської палати України в процесі провадження аудиторської діяльності;
- 4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;
- 7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;
- 8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади,

органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторська палата України може виконувати інші повноваження у порядку і на умовах, визначених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

З метою належного виконання делегованих повноважень Аудиторська палата України має право:

1) мати доступ до даних щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, які мають відношення до виконання таким аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності своїх професійних обов'язків, з можливістю отримання копій таких даних;

2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язаної з виконанням аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності професійних обов'язків;

3) проводити перевірки суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, у частині виконання ними професійних обов'язків;

4) вносити пропозиції органам державної влади щодо формування та реалізації державної політики у сфері аудиторської діяльності;

5) оскаржувати до суду за правилами адміністративного судочинства від свого імені рішення (нормативні акти, акти індивідуальної дії, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень), які порушують права чи законні інтереси членів Аудиторської палати України;

6) у порядку, передбаченому законодавством, отримувати від Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю інформацію, необхідну для виконання повноважень Аудиторської палати України;

7) проводити перевірки дотримання членами Аудиторської палати України вимог Положення про членські внески, що затверджує з'їзд аудиторів України;

8) застосовувати до членів Аудиторської палати України передбачені Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дисциплінарні заходи;

9) здійснювати міжнародне співробітництво;

10) використовувати працю найманих працівників, встановлювати структуру, штатний розпис, чисельність працівників, форми і розміри оплати та матеріального стимулювання їхньої праці згідно із законодавством та в межах кошторису Аудиторської палати України, затвердженого відповідно до вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудиторська палата України має інші права, передбачені законодавством. Аудиторська палата України зобов'язана:

1) належним чином виконувати делеговані повноваження;

2) дотримуватися вимог законодавства, Статуту Аудиторської палати України та рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

3) надавати Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю звіти та будь-яку іншу інформацію про виконання делегованих повноважень;

4) дотримуватися рекомендацій, наданих Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо дій, які необхідно здійснити для належного виконання делегованих повноважень;

5) здійснювати реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- б) розглядати скарги на дії членів Аудиторської палати України;
- 7) забезпечувати в порядку, передбаченому законодавством та Статутом Аудиторської палати України, вільний доступ до інформації про її діяльність.

Аудиторська палата України має й інші обов'язки, передбачені законодавством.

Діяльність Аудиторської палати України є публічною. Звіт про діяльність Аудиторської палати України, фінансова звітність, кошторис Аудиторської палати України та звіт про його виконання, інформація про стан аудиторської діяльності в Україні, річні програми роботи та звіти про їх виконання підлягають розміщенню на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України протягом 180 днів із дня закінчення календарного року.

Органами управління Аудиторської палати України є:

- 1) з'їзд аудиторів України;
- 2) Рада Аудиторської палати України.

У складі Аудиторської палати України з метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності створюється Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Ведення поточних справ у Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат. Порядок діяльності Секретаріату Аудиторської палати України визначається положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Секретаріат очолює Виконавчий директор, який призначається на посаду з'їздом аудиторів України та працює в Аудиторській палаті України за основним місцем роботи. Виконавчий директор має бути непрактикуючою особою.

Виконавчий директор згідно з укладеним трудовим договором несе персональну відповідальність за використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для діяльності Аудиторської палати України.

За рішенням з'їзду аудиторів України у складі Аудиторської палати України можуть створюватися комісії з числа членів Ради Аудиторської палати України. До роботи в комісіях можуть залучатися експерти, які не є членами Ради Аудиторської палати України.

За рішенням з'їзду аудиторів України можуть бути утворені регіональні відділення Аудиторської палати України. Повноваження регіональних відділень та порядок їх діяльності визначаються положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Управління аудиторською діяльністю є процесом регулювання роботи аудиторських фірм (аудиторів) з метою дотримання єдиних методологічних вимог. У різних країнах цей процес має свої особливості.

На сьогодні існує два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності в світі:

- характерний для країн континентальної Європи та Росії. Держава сама розробляє та затверджує законодавчі акти, нормативи (стандарти) аудиту; здійснює реєстрацію аудиторських фірм (аудиторів); контролює діяльність аудиторських фірм (аудиторів);

- характерний для таких країн, як США, Англія та деяких інших.

Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється відповідно до другого підходу, який одержав назву англо-американського.

З метою об'єднання зусиль аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні було створено **Спілку аудиторів України** – всеукраїнську професійну громадську організацію (ВПГО «САУ№»). На з'їзді аудиторів, який відбувся у Києві 14.02.1992 р. було прийнято її Статут. Коштами САУ є вступні та членські внески членів САУ; добровільні внески та відрахування трудових колективів; прибутки від діяльності підприємств, заснованих САУ; інші надходження, не заборонені законодавством.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Організаційні

питання становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні покладені на ВПГО «Спілка аудиторів України» (САУ).

Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» має фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їхніх колективів. Індивідуальними членами САУ можуть бути особи, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно до нього виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески.

Вищим керівним органом Всеукраїнської професійної громадської організації «Спілка аудиторів України» є з'їзд делегатів, який скликається один раз на рік. Позачерговий з'їзд ВПГО «САУ» відбувся 26 квітня 2005 року, на якому були прийняті зміни до Статуту Спілки, які зареєстровані Міністерством юстиції України 2 серпня 2005 року.

Для подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні ВПГО «Спілка Аудиторів України» забезпечила підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне удосконалення професійних знань аудиторів.

Постійно на засідання Ради Спілки аудиторів України запрошені керівники територіальних відділень Спілки.

Колективними членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

САУ визначила права та обов'язки її членів:

- добровільно вступати до САУ та виходити з неї на підставі письмової заяви;
- обирати і бути обраними до керівних органів САУ;
- брати участь у наукових розробках з питань удосконалення аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку, оподаткування та в обговоренні усіх питань діяльності відділення САУ;

- вносити пропозиції щодо організації виконання відділенням своїх завдань;
- звертатися за допомогою до САУ для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою САУ відповідно до обсягу свого внеску до її створення.

Члени Спілки зобов'язані:

- брати активну участь в реалізації завдань САУ, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;

- інформувати відділення про свою діяльність;

- надавати пропозиції щодо вирішення наявних проблем правовими та організаційними заходами;

- дотримуватись вимог Статуту САУ, брати активну участь в її діяльності, виконувати доручення та рішення керівних органів;

- членам САУ забороняється бути членом інших організацій, які ставлять перед собою завдання, альтернативні САУ;

- своєчасно сплачувати членські внески. Членство в САУ припиняється у випадках:

- виходу члена із САУ за його письмовою заявою;

- при виключенні із САУ.

Підставами для цього можуть бути невиконання вимог Статуту САУ, несплата членських внесків у порядку і строки, визначені Радою САУ, вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора, не продовження строку дії сертифікату аудитора або зупинення його дії.

Спілці аудиторів України надано право відкривати місцеві осередки. Зараз САУ налічує близько 1500 членів. Спілка має свої відділення в усіх обласних центрах України – 25 відділень.

Особливу увагу САУ приділяє питанням забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотриманню аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики

аудитора. Аудиторська палата України та ВПГО «САУ» мають своє офіційне видання – всеукраїнський журнал «Аудитор України».

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки за наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Відкриття місцевих осередків не є обов'язковим. З метою забезпечення соціального захисту своїх членів Спілка аудиторів України може створювати відповідні фонди, в тому числі фонд соціального страхування.

Федерація Аудиторів України створена з метою підвищення ефективності та розвитку вітчизняної системи регулювання аудиторської діяльності, її визнання на світовому рівні, професійності та прозорості, і найголовніше – підвищення якості професійних послуг, впровадженню в практику бухгалтерського обліку і аудиту міжнародних професійних стандартів.

ФАУ насамперед намагається створити сприятливі умови для розвитку аудиторської діяльності в Україні, захистити права професійних аудиторів в Україні та допомогти вітчизняним аудиторам вийти на світовий рівень.

ФАУ – це дружнє об'єднання професіоналів, це постійний рух вперед, це намагання вийти на якісно новий рівень у своїй діяльності відповідно до законів України та стандартів IFAC.

Інститут Внутрішніх Аудиторів представлений в Україні **всеукраїнською громадською організацією «Інститут Внутрішніх Аудиторів України»**, що заснована в 2001 році. Всеукраїнська громадська організація «Інститут внутрішніх аудиторів України» є добровільною, недержавною, неприбутковою всеукраїнською організацією, створеною за спільними інтересами своїх членів для реалізації мети діяльності. При вступі всі члени Інститут Внутрішніх Аудиторів України одночасно отримують статус членів Global IA і набувають відповідний набір прав і можливостей.

Метою діяльності Інституту є задоволення й захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів своїх членів, сприяння розповсюдженню і затвердженню принципів правової держави та впровадження в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

Всеукраїнська громадська організація «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» заснована 4 травня 2006 року.

Протягом 15-ти років ВГО «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України» займається розвитком незалежного внутрішнього аудиту в Україні беззалучення державного фінансування. Гільдія вже розробила програми навчання і підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, що базуються на Національних стандартах практики внутрішніх аудиторів та Кодексі професійної етики професійних внутрішніх аудиторів України (затверджені з'їздом Гільдії), Стандартах внутрішнього аудиту та Кодексі етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (затверджених Мінфіном), Міжнародних Стандартах Професійної Практики Внутрішнього Аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), врахувала доробки ISO та актуальну судову практику, а також проводить відповідне навчання.

На сьогодні Гільдія – єдина українська громадська організація, визнана НАТО, яка об'єднує аудиторів державного та приватного секторів.

Гільдія організована за ініціативи громадян України для створення умов щодо запровадження у вітчизняному управлінні, особливо корпоративному, професійного внутрішнього аудиту відповідно до сучасних світових вимог та стандартів якості аудиторських послуг.

Висока кваліфікація внутрішніх аудиторів, членів Гільдії, визнана Міноборони України, Мін'юстом, Мінфіном.

6.3. Особливості діяльності Державної податкової служби

Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з

адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок).

Основні завдання ДПС:

1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального;
- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

6.4. Кодекси етики бухгалтерів, аудиторів та податківців

Зважаючи на важливість етичної поведінки професіоналів, на сьогодні вона регулюється на різних рівнях – як професійного середовища (глобальне, національне, суб'єкта господарювання), так і законодавчому. На професійному рівні професійна етика як сукупність моральних норм представників певної професії виражається через кодекси поведінки (кодекси етики). Першим зразком кодексу професійної етики вважають клятву Гіппократа. Перший кодекс етики професійних бухгалтерів був прийнятий у США професійною організацією, відомої нині як Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA), 9 квітня 1917 року.

Недотримання вимог кодексу етики передбачає різні рівні відповідальності перед професійною спільнотою – від попередження до виключення з лав професіоналів (втрати ліцензії, виключення з реєстрів про надання послуг, позбавлення членства тощо). Професійні організації створюють спеціальні органи, які відстежують дотримання цих вимог та оприлюднюють факти порушень і вжиті заходи.

Активний процес творення сучасних моделей кодексів етики розпочався у світі в середині XX ст. На сьогодні їх прийняття є засобом упорядкування відносин усередині громадянського суспільства і одночасно одним з показників його зрілості.

За правовою природою **професійні етичні кодекси** є нормативними актами, прийнятими представниками певної професії, що містять обов'язкові для виконання морально-етичні приписи, упорядковані відповідно до специфіки діяльності професійної спільноти, та регламентують професійну поведінку її учасників. По суті розрізняють кодекси, засновані на принципах, та кодекси, засновані на правилах. Переважають перші, бо розробити правила для всіх обставин, в яких може опинитися професіонал, неможливо.

Зі створенням глобальної професійної організації – Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – було започатковано розробку глобальних якісних професійних стандартів, зокрема й Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Кодекс етики професійних бухгалтерів розробляє Рада з міжнародних стандартів етики (РМСЕБ), незалежний орган, члени якого призначаються Радою МФБ за поданням Номінаційного комітету та за згодою Ради з наглядом за дотриманням суспільних інтересів, яка здійснює загальний нагляд за діяльністю РМСЕБ. Кодекс РМСЕБ може бути прийнятим професійною організацією-членом МФБ безпосередньо або бути основою для розробки чи модифікації свого кодексу. Перший підхід переважає в останнє десятиліття.

На рівні суб'єктів господарювання також приймаються кодекси етики або вживаються інші заходи.

Щодо головних бухгалтерів підприємств, які становлять суспільний інтерес, законодавство лише звертає увагу на відсутність непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

Всі головні бухгалтери зобов'язані надавати інформацію уповноваженим на те органам влади у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Отже, основними суб'єктами регулювання етики бухгалтерів та аудиторів в Україні є громадські організації, які об'єднують цих професіоналів. Частина з них прийняла Кодекс етики РМСЕБ як умови членства. ФПБАУ, маючи на меті стати дійсним членом МФБ, яку здійснила 2008 р., прийняла рішення керуватися Кодексом професійної етики Ради з Міжнародних стандартів професійної етики (РМСЕБ) 24.12.2007 р.

Аудитори, які працюють у підприємницькому секторі, протягом 1998- 2003 рр. дотримувалися вимог Кодексу професійної етики аудиторів, затвердженого рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998 р. З 2004 р. і понині аудитори зобов'язані виконувати вимоги Кодексу етики професійних бухгалтерів РМСЕБ.

Особливості застосування Кодексу РМСЕБ на рівні національної професійної організації-члена МФБ:

- *не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, аніж 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.*

Наприклад, така колізія може виникнути для членів ФПБАУ, які мають зобов'язання виконувати вимоги Кодексу РМСЕБ, та одночасно:

- працюють аудиторами державного сектору, які повинні дотримуватись Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Міністерств фінансів України від 29.09.2011 р. №1217. Цей документ враховує цінності та принципи Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектору, прийнятого на XVI конгресі INTOSAI в 1998 році. Одночасно такий аудитор може бути членом ФПБАУ, і як її член, мати зобов'язання виконувати вимоги Кодексу РМСЕБ;
- працюють бухгалтерами органів державного сектору, для яких встановлені Загальні правила етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затверджені наказом Національного агентства України з питань державної служби від 15.08.2016 р. №158;
- є зовнішніми аудиторами і повинні дотримуватись Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» тощо. 2018 року РМСЕБ опублікувала нову версію Кодексу, яка складається з чотирьох частин (рис. 2.4).

Кодекс етики складається з 4 частин: частина 1 «Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа», частина 2

«Професійні бухгалтери у бізнесі», частина 3 «Професійні бухгалтери в публічній практиці», частина 4А «Незалежність завдань з аудиту та огляду», частина 4Б «Незалежність завдань із надання впевненості, що не є завданнями аудиту та огляду».

Кодекс етики професійних бухгалтерів визначає п'ять основоположних принципів етики, що встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від усіх професійних бухгалтерів:

а) чесність означає бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

б) об'єктивність означає не ставити під загрозу професійні чи ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших осіб;

в) професійна компетентність та належна ретельність означають:

— досягати та підтримувати такий рівень професійних знань і навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних і професійних стандартів та відповідного законодавства;

— діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних і професійних стандартів; г) конфіденційність означає дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

г) професійна поведінка означає дотримуватися вимог відповідних законодавчих і нормативних актів та уникати будь-якої поведінки, що (як відомо професійному бухгалтеру або йому слід знати) може дискредитувати професію.

Дотримання принципів професійної етики забезпечує функціональність системи контролю якості аудиторських і бухгалтерських послуг та виступає основою формування соціальної відповідальності.

У процесі здійснення професійної діяльності можуть виникати загрози дотриманню основоположних принципів, які професійний бухгалтер повинен враховувати та приймати відповідні застережні заходи.

Характеристика загроз наведена в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Характеристика загроз дотриманню основоположних принципів професійної етики

№ з/П	Загроза	Характеристика
1	Загроза власного інтересу	Загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера
2	Загроза власної оцінки	Загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою фірми, або організації працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності
3	Загроза захисту	Загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця настільки, що об'єктивність бухгалтера буде поставлена під загрозу
4	Загроза особистих стосунків	Загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їхнім інтересам або надто лояльно ставитися до їхньої роботи
5	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

Професійна етика податківців регулюється Правилами етичної поведінки в органах Державної податкової служби, затвердженими Наказом Державної податкової служби України 02 вересня 2019 року №52. Ці Правила встановлюють загальні вимоги до етичної поведінки працівників апарату ДПС та її територіальних органів, діяльність яких спрямована на служіння народу України шляхом забезпечення охорони та сприяння реалізації прав, свободі законних інтересів людини і громадянина. Працівники повинні дотримуватися Правил як під час виконання своїх посадових обов'язків, так і в позаробочий час.

Мета правил – впровадження високих етичних стандартів поведінки працівників, добросовісного, чесного та професійного виконання ними посадових обов'язків, недопущення вчинення корупційних правопорушень та сприяння зміцненню суспільної довіри.

Неухильне застосування правил податківцями сприятиме зміцненню авторитету служби в органах ДПС, формуванню позитивної репутації працівників, а також забезпечення інформування громадян про норми етичної поведінки працівників стосовно них.

При прийнятті на роботу до апарату ДПС та її територіальних органів особа ознайомлюється з правилами етичної поведінки та підписує відповідне повідомлення, яке долучається до її особової справи.

Відповідно до зазначених правил працівники ДПС повинні бути доброзичливими та ввічливими, дотримуватися високої культури спілкування, з повагою ставитися до прав, свобод та законних інтересів людини і громадянина, об'єднань громадян, інших юридичних осіб, чесно та неупереджено виконувати свої обов'язки, запобігати виникненню конфліктів з громадянами, керівниками, колегами, підлеглими, а також зобов'язані утримуватись від виконання рішень чи доручень керівництва, якщо вони суперечать закону.

Податківці зобов'язані дотримуватись таких принципів, передбачених Законом України «Про державну службу»: верховенства права, законності, професіоналізму, патріотизму, доброчесності, ефективності, політичної неупередженості, прозорості, стабільності.

Тема 7. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування

7.1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення

7.2. Загальна характеристика фундаментальних принципів

7.3. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами

7.4. Сутність, мета та завдання етики працівників Державної податкової служби

7.5. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника Державної податкової служби

7.6. Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби

7.1. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення

5 лютого 2021 року на сайті Міністерства фінансів України з'явився довгоочікуваний переклад Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). Це Кодекс етики редакції 2018 року, основні положення якого набрали чинності з 15 червня 2019 року.

Відмінною ознакою професії бухгалтера є прийняття нею на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Відповідальність професійного бухгалтера не полягає винятково в тому, щоб задовольняти потреби окремого клієнта або організації-працедавця. Кодекс етики містить вимоги та матеріали для застосування, щоб професійні бухгалтери могли реалізовувати свою відповідальність діяти в суспільних інтересах.

Зростання уваги до етичних проблем у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в Україні було викликане усвідомлення національною професійною спільнотою необхідності самовизначення та створення громадських організацій.

Спілки аудиторів України (САУ, 1993 р.) та Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ, 1996 р.). Дотримання професійних етичних норм аудитором було запроваджене на законодавчому рівні Законом України «Про аудиторську діяльність»

(1993 р.). Чинні прямі законодавчі вимоги до дотримання професійної етики бухгалтерами й аудиторами в Україні узагальнені в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Законодавчі вимоги до дотримання професійної етики бухгалтерами та аудиторами

Сфера діяльності	Назва Закону	Зміст вимоги
Бухгалтерський облік і фінансова звітність	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»	—
Аудит фінансової звітності	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Стаття 8. 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

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися вимог Кодексу. Можуть бути обставини, коли законодавчі або нормативні акти не дозволяють бухгалтеру дотримуватися вимог певних частин Кодексу. За таких обставин ці законодавчі та нормативні акти мають переважну силу, і бухгалтер повинен дотримуватися вимог усіх інших частин Кодексу.

7.2. Загальна характеристика фундаментальних принципів

П'ять основоположних принципів етики професійних бухгалтерів:

а) **чесність** означає бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

б) **об'єктивність** означає не ставити під загрозу професійні чи ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших осіб;

в) **професійна компетентність та належна ретельність** означають:

— досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства;

— діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів;

г) **конфіденційність** означає дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

г) **професійна поведінка** означає дотримуватися вимог відповідних законодавчих і нормативних актів та уникати будь-якої поведінки, що (як відомо професійному бухгалтеру або йому слід знати) може дискредитувати професію.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися усіх основоположних принципів, що встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера.

Професійний бухгалтер може стикнутися з ситуацією, в якій дотримання вимог одного основоположного принципу конфліктує з дотриманням вимоги іншого або кількох інших основоположних принципів. У такій ситуації бухгалтер може розглянути можливість консультування на анонімних засадах, якщо необхідно, з:

— іншими особами, що працюють у фірмі або організації-працедавці;

- тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- професійною організацією;
- регуляторним органом;
- юрисконсульт.

Однак така консультація не звільняє бухгалтера від відповідальності за здійснення професійного судження для вирішення конфлікту або, якщо це необхідно і якщо це не заборонено законодавчим або нормативним актом, заявити про свою непричетність до питання, що створює конфлікт.

7.3. Загрози дотримання професійної етики бухгалтерами

Кодекс етики встановлює підхід про застосування професійним бухгалтером концептуальної основи та передбачає:

- **застосування професійного судження** – це означає застосовувати свої знання, досвід, навички, врахування обставин та фактів при прийнятті рішень професійним бухгалтером. Тобто, приймаючи рішення про участь у тому чи іншому завданні чи діяльності, бухгалтер або аудитор застосовує концептуальний підхід з дотримання основоположних принципів та разом з тим застосовує професійне судження, щоб прийняти обґрунтовані рішення та спланувати свої дії;

- **залишатися уважним до нової інформації і змін у фактах та обставинах** – аудитор або бухгалтер не повинні нехтувати новими обставинами чи інформацією, оскільки вона може безпосередньо вплинути на їхнє професійне судження;

- **застосовувати перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною** – це міркування професійного бухгалтера, що інша незацікавлена сторона, ймовірно, дійшла б таких самих висновків, що і він.

Кодекс установлює певну послідовність дій, якщо в конкретних обставинах виникає загроза порушення фундаментальних етичних принципів:

- ідентифікація загроз дотриманню фундаментальних принципів;
- оцінювання ідентифікованих загроз;
- реагування на загрози шляхом усунення або зменшення до прийняттого рівня.

Для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів, професійний бухгалтер повинен застосовувати концептуальну основу.

Розуміння фактів та обставин, з урахуванням будь-якої професійної діяльності, інтересів та відносин, які можуть поставити під загрозу дотримання основоположних принципів, є обов'язковою передумовою для ідентифікації загроз дотриманню вимог професійним бухгалтером. Наявність певних умов, політик і процедур, установлених професійною організацією, законодавчими, нормативними актами, фірмою чи організацією-працедавцем, які можуть покращити етичну поведінку бухгалтера, також може допомогти у виявленні загроз дотриманню основоположних принципів.

Загрози дотриманню основоположних принципів можуть бути створені різноманітними фактами та обставинами. Неможливо визначити всі ситуації, які створюють загрози. Крім того, характер завдань та робочих задач може бути різний і, отже, можуть створюватися різні типи загроз.

Загрози дотриманню основоположних принципів належать до однієї або кількох із наведених далі категорій:

а) загроза власного інтересу – загроза того, що фінансові та інші інтереси неналежно впливатимуть на судження чи поведінку професійного бухгалтера;

б) загроза власної оцінки – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належно результати попереднього судження або діяльності, виконаної бухгалтером чи іншою особою фірми бухгалтера, або організації-працедавця, на які бухгалтер буде покладатися при здійсненні судження під час виконання поточної діяльності;

в) загроза захисту – загроза того, що професійний бухгалтер відстоюватиме позицію клієнта чи організації-працедавця настільки, що об'єктивність бухгалтера буде поставлена під загрозу;

г) загроза особистих стосунків – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом або організацією-працедавцем професійний бухгалтер буде надто співчувати їхнім інтересам або надто лояльно ставитися до їхньої роботи;

г) загроза тиску – загроза того, що професійний бухгалтер буде утримуватися від об'єктивних дій через фактичний або передбачуваний тиск, зокрема й через спроби чинити неналежний вплив на бухгалтера. Одна обставина може створювати кілька загроз, та одна загроза може впливати на дотримання кількох основоположних принципів

Коли професійний бухгалтер виявляє загрозу дотриманню основоположних принципів, він повинен оцінити, чи є рівень такої загрози прийнятним.

Прийнятний рівень – це рівень, при якому ймовірно, що професійний бухгалтер, застосовуючи перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною, дійде висновку про те, що він дотримується основоположних принципів.

Якщо професійний бухгалтер визначає, що рівень ідентифікованих загроз дотриманню основоположних принципів є неприйнятним, бухгалтер повинен реагувати на такі загрози шляхом їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Бухгалтер повинен зробити це шляхом:

а) усунення обставин, включаючи інтереси або відносини, які створюють ці загрози; б) застосування застережних заходів, якщо такі є і якщо їх можна застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня;

в) відмови від конкретної професійної діяльності чи її припинення.

Залежно від фактів та обставин, реагувати на загрози можна шляхом усунення обставин, що створюють цю загрозу. Однак трапляються ситуації, коли реагувати на загрози можна лише шляхом відмови від конкретної професійної діяльності або її припинення. Це пов'язано з тим, що обставини, що створили загрози, неможливо усунути, а застережні заходи неможливо застосувати, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня.

Застережні заходи – це дії, здійснювані професійним бухгалтером, які окремо або сукупно зменшують загрози дотриманню основоположних принципів до прийнятного рівня.

Професійний бухгалтер повинен сформулювати загальний висновок про те, чи призведуть дії, які бухгалтер застосовує або має намір застосувати для реагування на загрози, які виникли, до усунення цих загроз або їх зменшення до прийнятного рівня. При формулюванні такого загального висновку бухгалтер повинен:

а) розглянути будь-які здійснені значні судження або сформульовані висновки та

б) застосувати перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною.

7.4. Сутність, мета та завдання етики працівників Державної податкової служби

Етика працівника державних податкових органів тісно пов'язана з філософією, педагогікою, психологією, правом та культурологією.

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

У діяльності податківця можна виділити три етапи:

– Процес усвідомлення податківцем свого призначення, адаптації, ознайомлення зі службовими та функціональними обов'язками та специфікою роботи податкових органів. Це фактично перші службові дії під контролем наставника.

– Процес формування податківця як професіонала. Він характеризується повною самостійністю у службовій діяльності, набуттям окремих навичок, виробленням свого стилю та культури в роботі тощо.

– Досягнення вершин майстерності, сформованості податківця як професіонала. Цей етап настає після багатьох років професійної діяльності або інколи взагалі не настає.

В основу професійної етики працівників ДПС мають покладатися, насамперед, професійні знання, уміння і навички, моральні норми і принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (у тому числі моральної, педагогічної, емоційної) культури та службовий етикет. Професійна етика податківця ґрунтується на таких основних принципах: вірність народу і закону, законність, самодисципліна, об'єктивність, справедливість, ввічливість, терпимість, повага, правдивість, активна життєва позиція.

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 компроментує, 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 та 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.

Етика працівника податкових органів сприяє правильному формуванню свідомості, поглядів працівників податкових органів, орієнтуючи їх на обов'язкове дотримання моральних норм, забезпечення справедливості, захисту прав, свобод, честі і гідності людей, охороні власної честі і репутації.

Працівник ДПС повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не тільки за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, але й 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.

Ознайомлення з особливостями професійної етики дозволяє сформувати у працівників податкових органів більш досконале уявлення не тільки про суспільство, не тільки про людину загалом, але й про самих себе. Пізнання самого себе, встановлення моральних меж свого існування, усвідомлення можливості і безмежності самовдосконалення – життєво необхідні для співробітника податкових органів.

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 хиткепоняття. 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.

Для професійної етики податківця характерний особливо тісний взаємозв'язок правових і моральних норм, що регулюють його професійну діяльність.

Норми моралі професійної групи можуть бути й системою «неписаних законів», але життя переконує в необхідності їхнього викладення у певному письмовому зведенні правил, принципів, етичних вимог.

7.5. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника Державної податкової служби

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.

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.

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 стосунках з платниками податків.

Принцип рівності перед законом означає:

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

Працівники податкової служби мають з належною повагою ставитись до прав, обов'язків та законних інтересів громадян, не повинні проявляти свавілля чи байдужість до їхніх 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, внаслідок чого платники податків вчасно отримують чіткі рішення за оскарженнями та запитами, а також шляхом роз'яснення законів.

Якщо все це не дає позитивних результатів, податкова служба застосовує жорсткі заходи через проведення коригувань, притягнення до адміністративної відповідальності, частішого та інтенсивнішого контролю або, зрештою, притягнення до кримінальної відповідальності.

Норми поведінки

Працівник податкової служби є представником суспільних інтересів і повинен служити народу України. Своїми діями та вчинками він має сприяти зміцненню позитивного іміджу та авторитету державної служби, дорожити своїм ім'ям та статусом. Він також є представником організації, призначеної дотримуватися закону, і своїми діями та вчинками має сприяти добровільному виконанню платниками податків своїх податкових зобов'язань.

«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 має усвідомлювати, що державна посада є виявом довіри народу. Проходження державної служби в органах державної податкової служби несумісне з корупційністю і хабарництвом.

Патріотизм

Працівник повинен шанувати державні символи – Державний Прапор України, Державний Герб України, Державний Гімн України, вільно володіти українською мовою.

Працівник має наслідувати духовні та моральні цінності, сформовані багатовіковою історією Українського народу: мудрість, мужність, порядність.

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 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 підриваючи віру громадськості в неупереджене виконання ним своїх службових обов'язків.

Під час виконання службових обов'язків працівник зобов'язаний будувати свої стосунки 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.

Корпоративність

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 їхню адресу.

Працівник зобов'язаний мати охайний діловий зовнішній вигляд.

7.6. Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби

Наказом ДПС України від 2 вересня 2019 року № 52 затверджені Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби, які встановлюють загальні вимоги до етичної поведінки посадових осіб ДПС, Інформаційно-довідкового департаменту ДПС, головних управлінь ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків, якими вони зобов'язані керуватися під час виконання своїх посадових повноважень. Працівники повинні дотримуватися Правил як під час виконання своїх посадових обов'язків, так і в позаробочий час.

Положення цих Правил є загальними та застосовуються до всіх без винятку працівників.

Пунктами 5, 6 та 7 Правил етичної поведінки чітко визначено порядок використання працівниками службового становища, використання ресурсів ДПС, територіальних органів та підвідомчих підприємств, а також використання й обмін інформацією.

Щодо використання працівниками службового становища, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівники повинні використовувати своє службове становище виключно для виконання своїх посадових обов'язків і доручень керівників, наданих на підставі та в межах повноважень, передбачених законодавчими та нормативно-правовими актами (пп. 5.1, п. 5 Правил етичної поведінки).
- Працівникам заборонено у будь-який спосіб використовувати своє службове становище в політичних цілях, у тому числі для залучення інших Працівників та осіб до участі у передвиборній агітації, акціях та заходах, які організовують політичні партії (пп. 5.2, п. 5 Правил етичної поведінки).
- Працівникам заборонено використовувати свої повноваження або своє службове становище в особистих (приватних) інтересах чи в неправомірних особистих інтересах інших осіб, у тому числі використовувати свій статус та інформацію про місце роботи з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб (пп. 5.3, п. 5 Правил етичної поведінки).

Щодо використання працівниками ресурсів ДПС, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівники мають право використовувати ресурси ДПС (рухоме та нерухоме майно, кошти, службову інформацію, технології, інтелектуальну власність тощо) тільки в межах посадових обов'язків та доручень керівників, наданих на підставі та в межах повноважень, передбачених законодавчими та нормативно-правовими актами (пп. 6.1, п. 6 Правил етичної поведінки).

- При виконанні своїх посадових обов'язків Працівники зобов'язані раціонально і дбайливо використовувати державну власність, постійно підвищувати ефективність її використання, уникаючи надмірних і непотрібних витрат, а також не допускати зловживань та використання державного майна або коштів у приватних інтересах (пп. 6.2, п. 6 Правил етичної поведінки).

- Працівники зобов'язані використовувати надані їм ресурси таким чином, щоб не завдавати шкоди навколишньому середовищу чи здоров'ю людей (пп. 6.3, п. 6 Правил етичної поведінки).

- Працівники під час виконання функцій держави зобов'язані діяти виключно в державних інтересах. 6.4. (пп. 5.1, п. 5 Правил етичної поведінки).

- Працівники забезпечують збереження державного майна, а також майна третіх осіб, право розпорядження яким отримано завдяки виконанню посадових обов'язків, невикористання його у супереч інтересам органів ДПС та не за призначенням (пп. 6.5, п. 6 Правил етичної поведінки).

Щодо використання працівниками інформації, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівникам заборонено розголошувати персональні дані фізичних осіб, конфіденційну та іншу інформацію з обмеженим доступом, режим якої встановлено Законами України «Про державну таємницю», «Про інформацію»,

«Про захист персональних даних» та «Про доступ до публічної інформації», щостала їм відома у зв'язку з виконанням посадових обов'язків (пп. 7.1, п. 7 Правил етичної поведінки).

- Поводження з ІзОД здійснюється Працівником відповідно до вимог чинного законодавства, а у випадку, якщо йому стало відомо про загрозу чи факти неправомірного поширення ІзОД, він повинен негайно повідомити про це безпосереднього керівника (пп. 7.2, п. 7 Правил етичної поведінки).

Щодо обміну інформацією, Правилами етичної поведінки передбачено наступне:

- Працівникам заборонено обмежувати доступ до публічної інформації, крім випадків, установлених Законом України «Про доступ до публічної інформації» (пп. 8.1, п. 8 Правил етичної поведінки).

- Працівники, спілкуючись під час виконання посадових обов'язків, повинні дотримуватися таких правил (пп. 8.2, п. 8 Правил етичної поведінки):

- надавати інформацію із зазначенням даних, що її підтверджують;
- своєчасно надавати відповідно до визначеного порядку іншим Працівникам інформацію, необхідну для виконання ними посадових обов'язків;
- викладати інформаційні матеріали та повідомлення чітко, лаконічно та послідовно для однозначного їх сприйняття.

- Працівники зобов'язані додержуватись встановленого чинними нормативно-правовими актами та розпорядчими документами ДПС порядку обміну інформацією та взаємодії з громадянами, представниками підприємств, установ, організацій, представниками іноземних держав та їх підприємств, установ, організацій, міжнародних організацій та установ (пп. 8.3, п. 8 Правил етичної поведінки).

За порушення Правил етичної поведінки передбачено персональну відповідальність у порядку, встановленому законодавством.

Тема 8. Етика для професійних аудиторів

8.1. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу аудиту

8.2. Професійна етика аудитора

8.2. Вимоги до етики аудиторів

8.1. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу аудиту

Для забезпечення довіри, впевненості та поваги до Підрозділу та загалом до органу, в якому він працює, Працівник при виконанні службових обов'язків повинен дотримуватись принципів професійної діяльності: сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Працівник повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також сприяти авторитету Підрозділу та загалом органу, в якому він працює.

Поведінка працівників повинна сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та з іншими особами, з якими працівники спілкуються в рамках їх діяльності. Справедливість та збалансованість стосунків працівників зі своїми колегами відповідають як їхнім інтересам, так і інтересам всієї громадськості.

Принцип сумлінності передбачає суворе дотримання Працівником правил поведінки при виконанні ним службових обов'язків та у стосунках зі співробітниками. Поведінка Працівника не повинна викликати жодної підозри або сумніву у представників громадськості.

Працівник зобов'язаний відповідально ставитись до виконання своїх службових обов'язків, дотримуватись вимог Закону України «Про державну службу», Закону України «Про запобігання корупції», принципів професійної діяльності та правил поведінки, встановлених Кодексом, нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту, інших актів законодавства. Рішення, які приймає працівник при виконанні своїх службових обов'язків, повинні бути точними, чесними та справедливими.

Принцип незалежності та об'єктивності полягає у незалежності працівника від будь-яких зацікавлених груп або обставин, які загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню Працівником службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності.

Працівник зобов'язаний дотримуватись об'єктивності та неупередженості при виконанні службових обов'язків. Аудиторські звіти, висновки та рекомендації, інші офіційні документи, що готуються працівником, повинні складатися на підставі об'єктивної оцінки інформації, спиратися виключно на докази, зібрані з дотриманням вимог законодавства.

Працівник зобов'язаний вживати заходів щодо недопущення виникнення реального, потенційного конфлікту інтересів, наявність якого впливає/може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття ним рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання службових повноважень.

Додержання працівником **принципу конфіденційності** полягає у неухильному дотриманні ним встановлених законодавством України вимог до використання та надання інформації, отриманої під час виконання своїх службових обов'язків.

Працівнику забороняється надавати в будь-якій формі третім особам відомості, отримані під час здійснення досліджень або оцінок, за винятком випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами органу. Працівник зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник не повинен розголошувати і використовувати в інший спосіб інформацію з обмеженим доступом, що стала йому відома у зв'язку з виконанням своїх службових обов'язків, крім випадків, установлених законом.

Працівник не має права розповсюджувати інформацію, яка стала йому відома під час виконання службових обов'язків, про особисте та сімейне життя, домашню адресу й телефони співробітників або інших державних службовців без дозволу останніх.

Дотримання **принципу професійної компетентності** полягає в застосуванні працівником знань, навичок та досвіду, необхідних для сумлінного, компетентного, вчасного, результативного і відповідального виконання службових обов'язків, рішень та доручень органів і осіб, яким він підпорядкований, підзвітний або підконтрольний, недопущенні зловживань та неефективного використання державної і комунальної власності.

Працівник повинен знати та застосовувати нормативно-правові акти з питань професійної діяльності, а також нормативно-правові акти, що регулюють діяльність органу, в якому він працює, та підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління цього органу.

Для професійного виконання службових обов'язків працівник повинен постійно підвищувати свій рівень знань і навичок шляхом вивчення відповідних нормативно-правових актів, зокрема й у сфері бюджетного законодавства, бухгалтерського обліку та звітності, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, міжнародного досвіду в зазначеній сфері, брати участь у семінарах, навчаннях, проходити навчання на курсах підвищення кваліфікації.

8.2. 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 — цене 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. Головною завдання 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 аудиторамі 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. 8.1.

Таблиця 8.1

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.

8.3. 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, щоне 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.

Рекомендована література

Основна література

1. Гарбар Ж.В., Мазур К.В., Мостенська Т.Г. Корпоративне управління та соціальна відповідальність. Частина 2. Корпоративна соціальна відповідальність: навч. посібник. Вінниця : ВНАУ, 2020. 228 с.
2. Гусєва О.Ю., Воскобоева О.В., Хлевицька Т.Б. Соціальна відповідальність бізнесу: навчальний посібник. Київ. Державний університет телекомунікацій, 2020. 222 с.
3. Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Професійна етика. К.: Центр учбової літератури, 2011. 252с.
4. Corporate Social Responsibility – National Public Policies in the European Union – Compendium 2014. URL : <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=en&pubId=7726&visible=1>
5. Dow Jones Sustainability Index. URL : <http://www.sustainabilityindices.com/review/industry-group-leaders-2018.jsp>
6. ISO – Management and Leadership Standards – ISO 26000 – Social Responsibility. URL : <http://www.iso.org/sr>.
7. Ethics for Accountants and Auditors / Louise Kretzschmar, Frans Prinsloo, Korien Sander, Jaques Siebrits, Leon van Vuuren, Paul Vorster, Minka Woermann. Oxford University Press ; 4th edition (March 26, 2020). 262 p.
8. Нестеренко О.О., Крутова А.С. Модель соціальної відповідальності суб'єктів державного сектору економіки Бізнес-інформ. 2017. №5. С. 142-148. Режим доступу: http://business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-5_0-pages-142_148.pdf
9. Нестеренко О.О., Долгопол Н.Ю. Методологічні аспекти економічного аналізу соціально-економічних наслідків реалізації проектів державно-приватного партнерства. Економічний простір. 2019. № 145. С. 17-24.

Допоміжна література

1. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) видання 2018 р. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 20.01.2022).
2. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (дата звернення 20.02.2022).
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.01.2022).
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 20.01.2022).
5. Про затвердження Правил етичної поведінки в органах Державної податкової служби: Наказ ДПС України від 02 вер. 2019 р. № 52. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text> (дата звернення: 20.01.2022).
6. Загальні правила поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затв. Наказом Національного агентства України з питань державної служби 05.08.2016 р. № 158 (у редакції наказу Національного агентства України з питань державної служби від 28.04.2021 р. № 72-21. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text> (дата звернення: 15.03.2022).
7. Бондар В. П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України. Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 2. С. 10–16.

8. Зубілевич С. Я. Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів: «перезавантаження». URL : [https://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/images/ department/buchuchet/news/zubilevich.pdf](https://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/images/department/buchuchet/news/zubilevich.pdf)
9. Соціальна відповідальність : навч. посіб. ; А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін. ; за заг. ред. д.е.н., проф. А. М. Колота. К. : КНЕУ, 2015. 519 с.

3. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ (СЕМІНАРСЬКИХ) ЗАНЯТЬ, САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ (СЕМІНАРСЬКИХ) ЗАНЯТЬ

Теми практичних занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин	
		денна форма	заочна форма
	Розділ 1. Соціальна відповідальність як стратегія збалансованого сталого розвитку бізнесу		
1	Тема 1. Теоретичні основи соціальної відповідальності	1	-
2	Тема 2. Особливості реалізації соціальних програм та проєктів	1	-
3	Тема 3. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства	2	-
4	Тема 4. Обліково-аналітична оцінка результативності соціальної відповідальності бізнесу	2	-
	Розділ 2. Соціальний фундамент професійної етичної взаємодії		
5	Тема 5. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві	1	-
6	Тема 6. Регулювання професії бухгалтера, аудитора та податківця в сучасному суспільстві	1	-
7	Тема 7. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування	2	-
8	Тема 8. Етика для професійних аудиторів	2	-
	Разом	12	-

РОЗДІЛ 1. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК СТРАТЕГІЯ ЗБАЛАНСОВАНОГО СТАЛОГО РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ

Тема 1. Теоретичні основи соціальної відповідальності

Завдання 1. На прикладі будь-якої громадської організації проаналізуйте її діяльність за основними формами соціальної відповідальності. Визначте за кожною з форм (за 10-бальною шкалою), наскільки громадська організація є соціально відповідальною. Результати дослідження запишіть у таблицю, де формами відповідальності є форми вияву – заходи, що їх реалізує громадська організація (балова оцінка від 0 до 10) – юридична, моральна, політична, громадянська, професійна, екологічна. Поміркуйте, які ще заходи може реалізовувати громадська організація для підвищення ступеня розвитку соціальної відповідальності? Які з цих заходів найбільш актуальні за сучасних умов? Обґрунтуйте відповідь.

Завдання 2. У 2000 р. був створений Глобальний договір ООН (Global Compact), в якому визначено десять базових принципів соціально відповідальних компаній. Коротко опишіть ці принципи і наведіть відповідні приклади до кожного з них.

Завдання 3. Підготуйте доповідь про характеристику міжнародних стандартів соціальної відповідальності (на вибір про один):

1. Глобальний договір (ГД) ООН (Global Compact)
2. GRI (Global Reporting Initiative)
3. SA 8000 (Social Accountability International's)
4. ISO (International Standards Organization) 14000
5. AA 1000 (AccountAbility)
6. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності

Тема 2. Особливості реалізації соціальних програм та проєктів

Завдання 1. Розкриття сутності та призначення соціальних програм не можливе без їхньої класифікації, яка дає змогу виявити та порівняти основні якості та характерні риси програм, тобто поглибити уявлення про їхні конкретні види для всебічного висвітлення порядку формування соціальних програм та особливостей управління ними. Наведіть класифікацію соціальних програм за ознаками наведеними в таблиці:

Таблиця

Класифікація соціальних програм

Критерії	Види
За спрямованістю	
За територіальним масштабом	
За терміном дії	
За проблемою, яка потребує розв'язання	
За галузевою спрямованістю	
За рівнем комплексності	
За рівнем фінансування	
За способом управління та фінансування	
За учасниками	

Завдання 2. Соціальні програми компаній у світі, як правило, розглядаються за такими напрямками: екологічна відповідальність; відповідальність перед персоналом; пропаганда здорового способу життя; розвиток освіти, культури та масових комунікацій; пропаганда патріотизму, дружби народів, відповідальності громадян перед суспільством; соціальні програми для місцевої громади. На прикладі конкретних ситуацій визначити, які з напрямів соціальної програми застосовують у зазначених підприємствах: «Кока-Кола Беверіджиз Україна», «МакДональдз Юкрейн Лтд», «Samsung Україна».

Завдання 3. Проведіть моніторинг корпоративних програм соціальної відповідальності. Визначте напрями позиціонування підприємств як соціально відповідальних у сфері формування та розвитку персоналу.

Завдання 4. Основними напрямками соціальних програм є: розвиток персоналу; охорона здоров'я та безпечні умови праці; соціально відповідальна реструктуризація (структуризація); природоохоронна діяльність і ресурсозбереження; розвиток місцевої громади; сумлінна ділова практика. Наведіть приклади реалізації відповідних соціальних програм за двома напрямками (на вибір).

Тема 3. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

Завдання 1. Розробіть робочий план рахунків для обліку соціально відповідальної діяльності.

Завдання 2. Розкрийте особливості соціального обліку:

Визначення соціального обліку

Мета

Предмет

Об'єкти обліку
Методи.

Завдання 3. Сформуйте структуру соціального звіту, виходячи з положень міжнародних стандартів.

Завдання 4. Проаналізуйте структуру звітів із корпоративної соціальної відповідальності «Carlsberg Україна» (як змінювалася структура звітів – розділи, напрями – за останні 3-4 роки, які основні напрями КСВ обрала для себе компанія, інтереси яких груп стейкхолдерів підтримує і намагається задовольняти). Для виконання цього завдання самостійно оберіть систему критеріїв (якісних ознак звіту) та індикаторів.

Завдання 5. Самостійно сформуйте систему кількісних показників оцінки результативності звітів «Оболонь» (у динаміці за 3-4 роки). Наприклад, кількість екскурсантів, які відвідали компанію; кількість створених нових робочих місць.

Завдання 6. Визначте наявні переваги компанії «МакДональдз Юкрейн Лтд» від здійснення соціально відповідальної діяльності, покажіть потенційні напрями удосконалення діяльності компанії у сфері КСВ та очікувані результати від їхнього впровадження.

Тема 4. Обліково-аналітична оцінка результативності соціальної відповідальності бізнесу

Завдання 1. Розробіть теоретико-прикладний сценарій моніторингу корпоративної соціальної відповідальності.

Завдання 2. Проаналізуйте методи діагностики КСВ і визначте їх слабкі та сильні сторони.

Завдання 3. . Проведіть аналіз вітчизняної нормативно-правової бази соціальної звітності та соціального аудиту. Окресліть першочергові завдання щодо її розвитку.

Завдання 4. Розробіть план збору інформації щодо інтересів провідних стейкхолдерів організації.

Завдання 5. Проаналізуйте соціальне середовище формування КСВ для провідної авіакомпанії, яка лідирує на ринку авіаперевезень, та охарактеризуйте цільові (контактні) групи за їх потребами в інформації.

Завдання 6. Спроектуйте систему комунікацій із КСВ енергетичної компанії, яка працює у сфері видобутку та збагачення вугілля у монопрофільному місті з чисельністю населення 56 тис. осіб. Визначте пріоритетні напрями корпоративної інформаційної політики та канали комунікації.

Тема 5. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві

Завдання 1. Керівництво замовника, змушуючи аудитора видати безумовно позитивний висновок, оголосило, що інакше звернеться до Ауди- торської палати із скаргою на неналежне проведення аудиту.

Яке рішення повинен прийняти аудитор? Розгляньте ситуацію для умов України та з позицій міжнародної практики.

Завдання 2. Аудитор, у якого підписаний договір на довгострокове обслуговування, не отримав оплату за проведену в минулому році перевірку. Він поставив умови, якщо робота не буде оплачена, він не почне перевірку бухгалтерської звітності за поточний рік. Клієнт відповів, що результати перевірки за цей рік мають критичне значення, оскільки в випадку невчасного отримання висновку або отримання негативного висновку фірма не зможе отримати додаткове фінансування. Після здійснення перевірки за цей рік аудитор отримає свою оплату за два роки.

Необхідно:

Визначити, якого роду проблема незалежності постане перед аудитором, якщо він вирішить провести перевірку в цих умовах.

Завдання 3. Клієнт попросив зробити йому копію робочих документів аудитора, щоб до перевірки наступного року він вчасно підготував усю необхідну документацію (з метою економії коштів та часу).

Необхідно:

1. Визначити, яка проблема виникає з точки зору незалежності.
2. Яка має бути реакція аудитора на пропозицію?

Завдання 4. Ви аудитор фірми К. Ваша фірма бажає переїхати в інший офіс, і фірма К пропонує вам дуже зручне приміщення в будівлі, власником якого вона є. Необхідно визначити, які труднощі виникають в зв'язку з цією пропозицією.

Завдання 5. Фірма К звернулась в аудиторську фірму з проханням про організацію переходу на комп'ютеризовану форму обліку.

Аудиторська фірма вже не перший рік проводить аудиторські перевірки бухгалтерської звітності фірми К і добре володіє особливостями організації фінансового і управлінського обліку, труднощами облікової роботи і може чітко сформулювати основні завдання при постановці комп'ютеризованого обліку.

Необхідно визначити, який вплив матиме цей вид послуг на незалежність аудитора при висловленні думки про стан бухгалтерської звітності фірми К.

Завдання 6. Ділова гра «Склади піраміду». Кожній команді роздається піраміда в довільному порядку, на складання якої надається чотири—п'ять хвилин, але якщо одна із команд складе піраміду раніше 5 хвилин та швидше за інших, то тоді вже оцінюється.

Піраміда

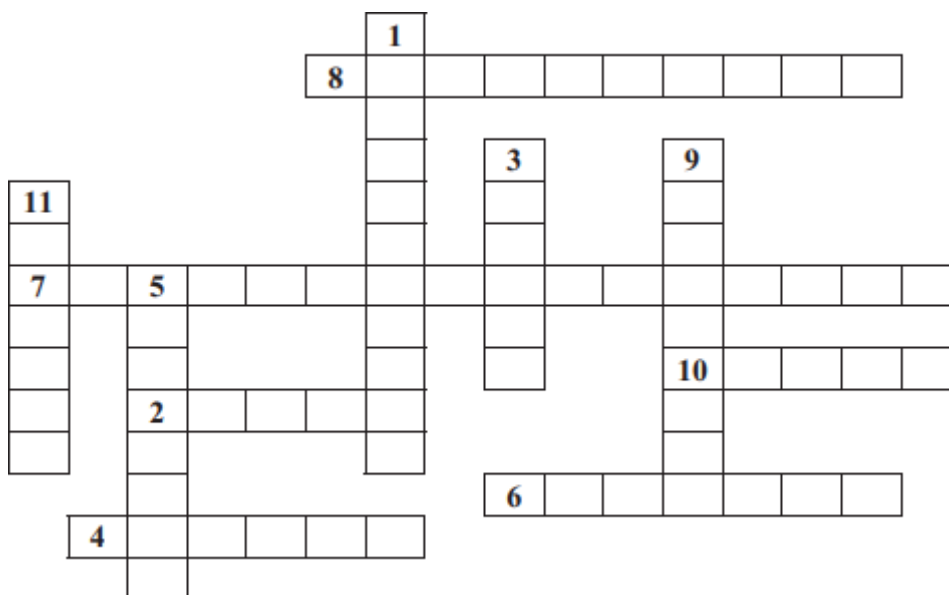
1	ЛІДЕР	КА
2	КО	НІСТЬ
3	ЕТИ	ЛІННЯ
4	РА	ЦІЙНІСТЬ
5	ПРАВ	НІСТЬ
6	ЧЕС	ДАРТИ
7	ОБСКТИВ	ДЕКС
8	СТАН	ДА
9	АУДИ	ЦИПИ
10	ЗВІТ	СТВО
11	РИ	ЗИКИ
12	ПРИН	НІСТЬ
13	КОНФІДЕН	ТОР

Якщо у команди, яка встигла скласти піраміду раніше наданих 5 хвилин, відповіді будуть усі вірні, вона отримає максимальну кількість балів, а останній команді надається менша кількість балів за кожну правильну відповідь.

Завдання 7. Розгадайте кросворд:

По горизонталі: 2. Наука, яка покликана дати теоретичне обґрунтування сутності загальних норм і принципів моралі відповідно до уявлень про професійні обов'язки. 4. Документ, який узагальнює стандарти поведінки та доброчесності аудиторів. 6. Особа, що не повинна обійматися жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставить під загрозу принципи етики, і в результаті буде несумісним з наданням професійних послуг. 7. Одна з етичних категорій. 8. Давньогрецький філософ, який вважав професійну етику особливою галуззю етичного знання. 10. Незалежна перевірка, яка здійснюється компетентною особою, що має необхідну освіту і досвід роботи, з метою оцінки фінансового стану, виявлення порушень та внесення пропозицій по усуненню недоліків в обліку та звітності.

По вертикалі: 1. Майстер своєї справи. 3. Норма, яка характеризує особистість та визначає її тип поведінки. 5. Найвища виконавча посада у компанії, організації або агенції. 9. Документи, що формують однакові вимоги, при дотриманні яких забезпечується високий рівень проведення аудиту. 11. Основна властивість особи, яка є базою для моралі та сприяє прийняттю рішень.



Тема 6. Регулювання професії бухгалтера, аудитора та податківця в сучасному суспільстві

Завдання 1. Загроза власного інтересу може виникати, якщо фірма, або член групи з надання впевненості має інтерес у якомусь суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту фінансових звітів чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій також мають інвестиції в цьому підприємстві. Для незалежності загроза не виникає щодо клієнта з аудиту, якщо відповідні інтереси фірми, або члена групи з надання впевненості, а також клієнта з аудиту чи директора, посадової особи чи власника контрольного пакету акцій є несуттєвими, і клієнт з аудиту не може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання.

Якщо інтереси суттєві, і фірма, або член групи з надання впевненості, а також клієнт з аудиту чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій можуть здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання, не існує застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Фірма має або ліквідувати інтерес, або відмовитись від завдання з аудиту. Що повинен зробити будь-який член групи з надання впевненості, який має такий інтерес?

Завдання 2. Придбання товарів та послуг у клієнта з надання впевненості фірмою або членом групи з надання впевненості не створюватиме загрози для незалежності за умови, що операція належить до звичайної діяльності і здійснюється між незалежними сторонами. Проте характер чи обсяг таких операцій можуть бути такими, що створюватимуть загрозу власного інтересу. Якщо виникає загроза, щоне є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Які застережні заходи необхідно вжити?

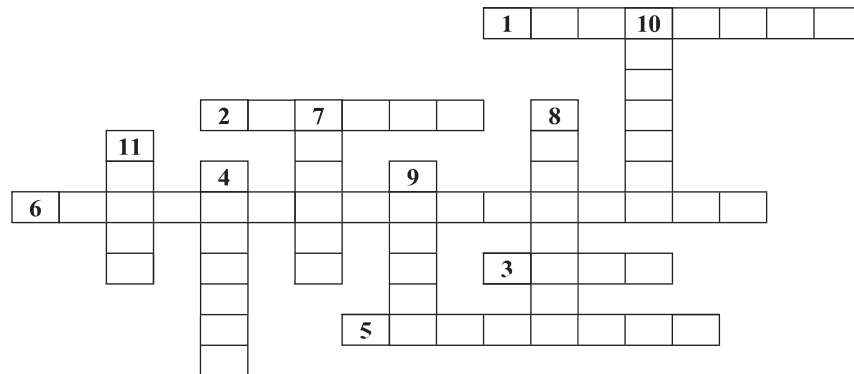
Завдання 3. Якщо близький родич члена групи з надання впевненості є працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, можуть виникнути загрози для незалежності. Від яких факторів залежить значущість цих загроз, та які застережні заходи необхідно вжити?

Завдання 4. Якщо близький родич члена групи з надання впевненості є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та суттєвий вплив на предмет завдання з надання впевненості, можуть виникнути загрози для незалежності. Від яких факторів залежатиме значущість загроз для незалежності?

Завдання 5. Фірма або мережева фірма можуть надавати клієнтові з аудиту фінансових звітів, який не є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, послуги з обліку та ведення книг, включаючи послуги щодо нарахування зарплати, рутинного чи механічного характеру, за умови, що загрозу власної оцінки зменшено до прийнятного рівня. Наведіть приклади таких послуг, та яких застережних заходів необхідно вжити.

Завдання 7. Розгадайте кросворд:

КРОСВОРД



По горизонталі: 1. Людина, що знає будь-що, майстер своєї справи. 2. Документ, який узагальнює стандарти поведінки та доброчесності аудиторів. 3. Результат роботи аудитора в письмовій формі. 5. Найвища виконавча посада у компанії, організації або агенції. 6. Аудитор несе ... за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки і за остаточну думку в аудиторському висновку.

По вертикалі: 4. Будь-який захід, який одна сторона може запропонувати іншій, нематеріальні дії, що не призводять до володіння чим-небудь. 7. Одна з основних потреб аудитора. 8. Офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми на завершальній стадії аудиту та узагальнює роботу аудитора. 9. Дії, які можуть усунути або зменшити загрозу до прийнятного рівня. 10. Спрямованість аудитора на ту чи іншу діяльність. 11. Що здійснює аудитор?

Тема 7. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування

Завдання 1. Надання послуг з обліку та ведення книг рутинного чи механічного характеру відділенням та дочірнім підприємствам, зареєстрованим на біржі клієнтів з аудиту не завдає шкоди незалежності щодо клієнта з аудиту, якщо виконуються такі умови:

- а) послуги не передбачають здійснення судження;
- б) відділення чи дочірні підприємства, яким надають послуги, у сукупності не є суттєвими для клієнта з аудиту, або надані послуги у сукупності не є суттєвими для відділення чи дочірньою підприємства;
- в) гонорари фірмі чи мережевій фірмі за такі послуги у сукупності є несуттєвими.

Якщо такі послуги надаються, які слід вжити застережні заходи?

Завдання 2. Вкажіть умови, за яких надання послуг з обліку та ведення книг клієнтам з аудиту фінансових звітів в надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, коли клієнтові з аудиту неможливо укласти інші угоди, не вважатиметься таким, що призводить до неприйнятої загрози для незалежності?

Завдання 3. Виконання послуг з оцінки вартості для клієнта з аудиту фінансових звітів, які ані окремо, ані у сукупності не є суттєвими для фінансових звітів, або які не пов'язані зі значною мірою суб'єктивності, можуть призводити до загрози вченої оцінки, яку можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи або для надання необхідних консультацій;
- підтвердження клієнтом з аудиту його розуміння основних припущень з оцінки вартості та методології, що слід застосовувати, а також схвалення їхнього використання;
- отримання підтвердження від клієнта з аудиту щодо відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою;
- створення умов, за яких персонал, що надає такі послуги, не братиме участі в завданні з аудиту.

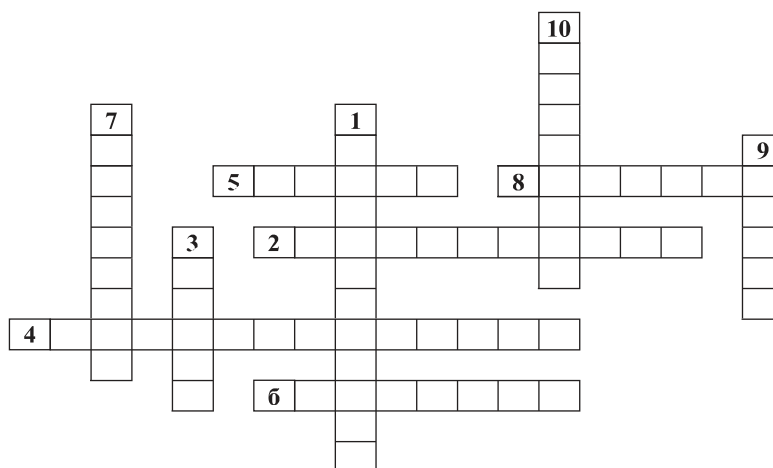
Які необхідні питання слід розглянути при визначенні ефективності застережних заходів?

Завдання 4. Які процедури необхідно провести під час надання послуг з внутрішнього аудиту клієнтам з аудиту фінансових звітів, та яких застережних заходів в яких випадках необхідно вжити?

Завдання 5. Позичання працівників фірмою чи мережевою фірмою клієнтові з аудиту фінансових звітів може створювати загрозу власної оцінки, якщо працівник може впливати на підготовку облікових записів чи фінансових звітів клієнта. Таку допомогу можна надавати (особливо у надзвичайних ситуаціях), але лише у випадках, коли досягнуто взаєморозуміння того, що працівники фірми не будуть задіяні у ситуаціях. Яких саме?

Завдання 6. Розгадайте кросворд:

КРОСВОРД



По горизонталі: 2. Який принцип передбачає, що професійний бухгалтер повинен діяти обережно, своєчасно і відповідально до вимог завдання? 4. Яка основна потреба, яку вимагають від професійного бухгалтера згідно з кодексом? 5. Особа, яка замовляє послуги аудитора. 6. Один з фундаментальних принципів, коли професійний бухгалтер повинен бути відвертим і чесним у всіх професійних і ділових стосунках. 8. Що спричиняє необхідність застосування застережних заходів?

По вертикалі: 1. Який принцип передбачає, що професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на його професійне судження або ділові стосунки? 3. В чому визначена концептуальна основа? 7. Яка пропозиція клієнта створює загрозу недотримання фундаментальних принципів? 9. Як називається загроза, коли професійний бухгалтер відстоює позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність? 10. Один з факторів, коли професійний бухгалтер-практик має намір покладатися на поради або на роботу експерта, він повинен оцінити чи буде такий підхід надійним.

Тема 8. Етика для професійних аудиторів

Завдання 1. Хоча партнера з завдань або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, і варто замінювати після встановленого періоду, за певних обставин може бути необхідна деяка міра гнучкості щодо визначення часу такої ротації. Наведіть приклади таких обставин.

Завдання 2. Відповідальністю управлінського персоналу клієнта з аудиту фінансових звітів є забезпечення ведення облікових записів та складання фінансових звітів, хоча він може звернутися до фірми з проханням надати допомогу. Якщо фірма або працівник, що надають таку допомогу, приймають управлінські рішення, загрозу власної оцінки, що виникла, не можна зменшити до прийняттого рівня жодними застережними заходами. Саме тому персоналові не варто приймати такі рішення. Наведіть приклади таких управлінських рішень.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

1. *Повнота відповіді або виконання завдання:*
 - елементарна;
 - фрагментарна;
 - повна;
 - неповна.
2. *Рівень сформованості логічних умінь:*
 - елементарні дії;
 - операція, правило, алгоритм;
 - правила визначення понять;
 - формулювання законів і закономірностей;
 - структурування суджень, доводів, описів.

ПЛАНІ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання для самостійної роботи

Самостійна робота студента включає: опрацювання навчального матеріалу, підготовку до практичних занять, виконання індивідуальних завдань, підготовку до усіх видів контролю.

№ з/п	Види, зміст самостійної роботи (назва теми)	Кількість годин	
		денна форма	заочна форма
1	Проробка конспекту лекції, вивчення рекомендованої літератури по темах, які викладаються на лекціях	26	31
2	Підготовка до практичних занять	26	31
3	Підготовка до поточного контролю	25	30
4	Підготовка до підсумкового контролю (заліку)	25	30
5	Виконання контрольної роботи	20	20
	Разом	122	142

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ВИКОНАННЯ ПИСЬМОВИХ САМОСТІЙНИХ РОБІТ

Контрольна робота (КР) є обов'язковою частиною самостійної роботи студента.

КР виконується згідно з «Методичними вказівками до виконання контрольної роботи з навчальної дисципліни «Соціальна відповідальність та ділова етика».

Виконання КР має сприяти глибшому засвоєнню студентами дисципліни, спонукає ґрунтовно вивчати спеціальні наукові видання вітчизняних і зарубіжних авторів, у яких розглядаються питання, пов'язані з методами оцінки рівня соціальної відповідальності бізнесу та дотриманням принципів ділової етики.

КР передбачає теоретичну і практичну частину з метою кращого засвоєння лекційного матеріалу, зокрема:

1. Теоретична частина – передбачає вибір певного питання із переліку запропонованого. На обране питання необхідно дати відповідь у формі тез доповідей (на 3-5 сторінок) або презентації у форматі Power Point.

2. Практична частина – складається із двох сегментів:

А) розрахунок індексу соціальної відповідальності корпорацій;

Б) формування соціального звіту у відповідності із міжнародними стандартами GRI.

Написання КР має сприяти глибшому засвоєнню студентами дисципліни «Соціальна відповідальність та ділова етика».

КР оцінюються за критеріями:

- самостійності виконання;
- логічності та послідовності викладення матеріалу;
- коректності формування соціального звіту;
- застосування сучасного програмного забезпечення для побудови графічних об'єктів та презентації результатів;
- використання статистичної інформації, додаткових літературних джерел та ресурсів мережі Internet;
- відображення практичного досвіду;
- обґрунтованості висновків;
- якості оформлення, презентації та захисту індивідуальної роботи.

Критерії оцінювання результативності роботи студентів при виконанні самостійної роботи

Якісними критеріями оцінювання виконання індивідуальних завдань студентами є:

1. Повнота виконання завдання:

- Елементарна;
- Фрагментарна;
- Повна;
- Неповна.

2. Рівень самостійності студента

- під керівництвом викладача;
- консультація викладача;
- самостійно.

3. *Сформованість навчально-інформаційних умінь* (роботи з підручником, володіння різними способами читання, складання плану, рецензій, конспекту, вміння користуватися бібліотекою, спостереження, експеримент тощо)

4. *Сформованість навчально-інтелектуальних умінь* (визначення понять, аналіз, синтез, порівняння, класифікація, систематизація, узагальнення, абстрагування, вміння відповідати на запитання, виконувати творчі завдання тощо);

5. *Рівень сформованості фахових методичних вмінь* (вміння застосовувати на практиці набуті знання):

- низький – володіння умінням здійснювати первинну обробку навчальної інформації без подальшого її аналізу;
- середній – уміння вибирати відомі способи дій для виконання фахових завдань;
- достатній – застосовує набуті знання у стандартних практичних ситуаціях;
- високий – володіння умінням творчо-пошукової діяльності.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за виконання контрольної роботи

КР студента складається з двох частин: перша – опрацювання теоретичного питання, друга – виконання практичного завдання. Максимальна оцінка за виконання завдань КР – 40 балів.

Виконання завдань оцінюється за такими критеріями:

1) теоретичне питання:

- повнота й ґрунтовність викладу;
- аргументованість тверджень;
- суб'єктне усвідомлення змісту;
- термінологічна коректність;

2) практичне завдання:

- технологічна грамотність;
- методична грамотність;
- обґрунтованість висновків;
- правильність оформлення.

Шкала оцінювання КР

Кількість балів	Теоретичне питання	Практичне завдання
30-40	Повне засвоєння та суб'єктне усвідомлення матеріалу. Твердження чітко аргументовані. Продemonстровано термінологічну грамотність	Продemonстровано методичну й технологічну грамотність. Методичні рішення обґрунтовано. Оформлення відповідає вимогам.
20-29	Повне засвоєння матеріалу, але недостатнє суб'єктне його усвідомлення. Нечітка аргументація тверджень. Часткова термінологічна некоректність.	Наявність незначних методичних і технологічних помилок, а також помилок в оформленні роботи. Методичні рішення обґрунтовано.
10-19	Часткове засвоєння матеріалу, суб'єктне його не усвідомлення. Аргументація відсутня. Термінологічна неграмотність.	Наявність значної кількості методичних і технологічних помилок, а також в оформленні роботи.
0-9	Теоретичний матеріал не засвоєно. Аргументація відсутня. Термінологічна неграмотність.	Методична й технологічна неграмотність. Неправильне оформлення роботи.

**4. ПИТАННЯ, ЗАДАЧІ, ЗАВДАННЯ АБО КЕЙСИ ДЛЯ
ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ
ЗНАНЬ І ВМІНЬ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ, ДЛЯ
КОНТРОЛЬНИХ РОБІТ, ПЕРЕДБАЧЕНИХ
НАВЧАЛЬНИМ ПЛАНОМ, ПІСЛЯТЕСТАЦІЙНОГО
МОНІТОРИНГУ НАБУТИХ ЗНАНЬ І ВМІНЬ З
НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

4.1. ПИТАННЯ, ЗАДАЧІ, ЗАВДАННЯ АБО KEYСИ ДЛЯ ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ І ВМІНЬ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Поточне оцінювання знань студентів здійснюється під час проведення практичних занять і має на меті перевірку рівня підготовленості студента до виконання конкретної роботи. Об'єктами поточного контролю є:

- активність та результативність роботи студента протягом семестру над вивченням програмного матеріалу дисципліни;
- відвідування занять.

Контроль систематичного виконання самостійної роботи та активності на практичних заняттях проводиться за такими критеріями:

- розуміння, ступінь засвоєння теорії та методології проблем, що розглядаються;
- ступінь засвоєння фактичного матеріалу навчальної дисципліни;
- ознайомлення з рекомендованою літературою, а також із сучасною літературою з питань, що розглядаються;
- уміння поєднувати теорію з практикою при розгляді практичних ситуацій, розв'язанні задач, проведенні розрахунків при виконанні індивідуальних завдань, та завдань, винесених на розгляд в аудиторії;
- оволодіння методами економіко-статистичної обробки даних з використанням комп'ютерних технологій;
- логіка, структура, стиль викладу матеріалу в письмових роботах і при виступах в аудиторії, вміння обґрунтовувати свою позицію, здійснювати узагальнення інформації та робити висновки.

Оцінювання знань студента під час виконання завдань для самостійної роботи проводиться за 4-бальною шкалою.

Оцінка «відмінно» ставиться за умови відповідності виконаного завдання студента або його усної відповіді до всіх зазначених критеріїв. Відсутність тієї чи іншої складової знижує оцінку.

При оцінюванні практичних занять увага приділяється також їх якості та самостійності, своєчасності здачі виконаних завдань викладачу (згідно з графіком навчального процесу). Якщо якась із вимог не буде виконана, то оцінка буде знижена.

Поточний контроль знань проводиться у вигляді опитування на практичних заняттях. Передбачає виявлення опанування студентом лекційного матеріалу та вміння застосування його для вирішення практичної ситуації, проводиться у вигляді усного опитування.

ПИТАННЯ ДЛЯ УСНОГО ПОТОЧНОГО КОНТРОЛЮ

1. Охарактеризуйте основні причини того, що власники корпорацій почали опікуватися соціальними питаннями.
2. Назвіть перших найбільш відомих філантропів та благодійників та дайте характеристику їх діяльності.
3. Дайте коротку характеристику сутності концепцій «соціального дарвінізму» та «служіння».
4. У чому сутність концепції «корпоративного егоїзму»?
5. У чому сутність концепції «корпоративного альтруїзму»?
6. У чому сутність концепції «розумного егоїзму»?
7. Назвіть основні найбільш суттєві риси сучасних концепцій корпоративної соціальної відповідальності.
8. Дайте розгорнуту характеристику основного документа ООН – Глобального договору.
9. Перерахуйте основні принципи соціально відповідальної діяльності корпорації, які є основою Глобального договору.
10. Охарактеризуйте типи соціальної відповідальності за А. Керролом (піраміда Керролла).
11. Назвіть основні переваги та недоліки, які може отримати корпорація, держава, місцеве суспільство від реалізації підприємствами соціально відповідальної діяльності.
12. Дайте визначення і сутнісну характеристику соціальних програм.
13. Назвіть основні ознаки класифікації соціальних програм.
14. Надайте характеристику форм та джерел фінансування соціальних програм. Наведіть приклади.
15. Перерахуйте основні етапи розробки та реалізації соціальної програми і дайте їхню характеристику.
16. Які чинники впливають на процес формування та реалізації соціальних програм?
17. Надайте характеристику основних інструментів реалізації соціальних програм. Наведіть приклади.
18. Дайте розгорнуту відповідь щодо сутності грантів, їх типів, видів та моделей управління грантовими програмами.
19. Надайте характеристику активів та інструментів компаній, які використовуються у благодійній діяльності. Наведіть приклади.
20. Складіть таблицю порівняння понять «спонсорство» та «благодійність» за власними обраними критеріями.
21. У чому схожі та відмінні риси «in-kind giving» та «pro bono» благодійності.
22. Дайте розгорнуту характеристику основних форм реалізації волонтерства.
23. Назвіть основні підходи, які залежать від ролі компанії у формуванні програм корпоративного волонтерства.
24. Поясніть сутність соціальної політики підприємства, її цілей та завдань.
25. Перерахуйте чинники, які впливають на соціальну політику підприємства.
26. Надайте характеристику основних стратегічних напрямів зовнішньої соціальної політики підприємства.
27. Назвіть основні стратегічні напрями внутрішньої соціальної політики підприємства.
28. Професійна етика працівників економічних спеціальностей: виникнення та призначення в суспільстві
29. Поняття загальної та професійної етики
30. Особливості етики різних професій
31. Регулювання діяльності бухгалтерів і аудиторів
32. Етика для всіх професійних бухгалтерів
33. Етичний кодекс професійних бухгалтерів: суть і значення

34. Загальна характеристика фундаментальних принципів
35. Професійна компетентність: критерії оцінки
36. Конфіденційна інформація і способи її ідентифікації
37. Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу
38. Принципи чесності і об'єктивності
39. Етика для професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів)
40. Професійна етика аудитора
41. Вимоги до етики аудиторів
42. Незалежність в аудиторській діяльності
43. Відповідальність аудитора за якість перевірки фінансової звітності
44. Етика для штатних професійних бухгалтерів
45. Вимоги до професійної етики штатних бухгалтерів
46. Незалежність у внутрішньому аудиті
47. Механізми дотримання вимог професійної етики бухгалтерів в ісламських країнах: можливості застосування в українській практиці
48. Професійне судження бухгалтера
49. Етика для працівників державної контрольно-ревізійної служби
50. Сутність, мета та завдання кодексу етики працівника ДКРС
51. Морально-етичні принципи професійної діяльності
52. Протидія одержанню винагороди (подарунків)
53. Внутрішній контроль за дотриманням норм кодексу етики
54. Етика для працівників державної податкової служби України
55. Сутність та завдання етики працівників державної податкової служби
56. Етика державних службовців. світова практика
57. Кодекс професійної етики працівників органу державної податкової служби
58. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника
59. Протидія корупції в органах державної податкової служби України
60. Кримінальна, адміністративна і дисциплінарна відповідальність аудиторів.
61. Зарубіжний досвід відповідальності бухгалтерів і аудиторів.
62. Принципи чесності і об'єктивності.
63. Принцип професійної компетентності.
64. Принцип конфіденційності і професійної поведінки.
65. Дотримання технічних стандартів професії.
66. Особливості застосування принципів етики в Україні і світі.
67. Складові незалежності професійного бухгалтера, аудитора
68. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту.
69. Незалежність згідно Кодексу професійної етики.
70. Незалежність внутрішніх і зовнішніх аудиторів і відповідальність за її порушення.
71. Ризики діяльності та загрози незалежності професійного бухгалтера, аудитора та заходи безпеки
72. Конфіденційність як фундаментальний принцип професійної етики.
73. Загрози розповсюдження інформації, що охороняється.
74. Робота з конфіденційною інформацією.
75. Об'єктивність і компетентність при формуванні професійного судження
76. Етичні конфлікти та оприлюднення рекламної інформації
77. Види діяльності заборонені для професійних бухгалтерів.
78. Реклама та пропонування послуг.
79. Відмінності у етичних принципах зовнішніх і внутрішніх аудиторів.

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗА ВИКОНАННЯ РОБІТ ПОТОЧНОГО КОНТРОЛЮ

У процесі поточного контролю здійснюється перевірка запам'ятовування та розуміння програмного матеріалу, набуття вміння і навичок конкретних розрахунків та обґрунтувань.

Шкала оцінювання за відповіді на питання і практичні завдання поточного контролю

Поточний контроль								Всього
Розділ 1				Розділ 2				
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	20
2	2	2	3	3	3	3	2	

T1, T2 ... – теми розділів.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

3. *Повнота відповіді або виконання завдання:*
 - елементарна;
 - фрагментарна;
 - повна;
 - неповна.
4. *Рівень сформованості логічних умінь:*
 - елементарні дії;
 - операція, правило, алгоритм;
 - правила визначення понять;
 - формулювання законів і закономірностей;
 - структурування суджень, доводів, описів.

**5. ЗАВДАННЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ –
СЕМЕСТРОВОГО ЗАЛІКУ
(дворівнева шкала оцінювання)**

Підсумковий контроль за курсом - у формі заліку.

Для допуску до складання підсумкового контролю (екзамену) здобувач вищої освіти повинен набрати не менше 15 балів з навчальної дисципліни під час поточного контролю, самостійної роботи, контрольної роботи.

Залік здійснюється за заліковими завданнями, які містять три завдання (два теоретичних питання і 20 тестів). Вони дають можливість здійснити оцінювання знань студента за дисципліною. Залікове завдання оцінюється за дворівневою шкалою.

Приклад залікового завдання

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Факультет економічний

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація

Семестр 3

Форма навчання денна, заочна

Рівень вищої освіти (освітньо-кваліфікаційний рівень): магістр

Навчальна дисципліна: «Соціальна відповідальність та ділова етика»

ЗАЛІКОВЕ ЗАВДАННЯ № 1*

1. Дайте відповідь на теоретичні запитання:

1. Суть та значення соціальної відповідальності.
2. Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця.

2. Дайте відповідь на тести:

1. Який критерій оцінює наміри і поведінку суб'єкта в разі реалізації соціально відповідальної діяльності:

- а) прибуток;
- б) соціальний ефект;
- в) екологічно-економічно-соціальний ефект;
- г) соціальна норма.

2. Який тип відповідальності за підходом А. Керролла вимагає від підприємства вести діяльність згідно із чинними законами, що відповідає очікуванням суспільства:

- а) економічний;
- б) правовий;
- в) етичний;
- г) дискреційний.

3. Який тип відповідальності за підходом А. Керролла спонукає підприємство до дій, які спрямовані на підтримку та розвиток благополуччя суспільства:

- а) економічний;
- б) правовий;
- в) етичний;
- г) дискреційний.

4. Який тип відповідальності за підходом А. Керролла вимагає від ділової практики відповідності очікуванням суспільства, що засновані на нормах моралі:

- а) економічний;
- б) правовий;
- в) етичний;
- г) дискреційний.

5. Які стандарти розроблені без застосування концепції стейкхолдерів:

- а) стандарт ISO 14000;
- б) стандарт AA 1000;
- в) стандарт SA 800;
- г) стандарт Саншайн.

6. Який з міжнародних стандартів корпоративної соціальної відповідальності найбільше підходить для компаній, діяльність яких негативно впливає на суспільство:

- а) стандарт AA 1000;
- б) стандарт GRI;
- в) стандарт SA 8000;
- г) стандарти серії ISO.

7. Який з міжнародних стандартів корпоративної соціальної відповідальності найчастіше використовують у процесі оцінки соціально відповідальної діяльності підприємств:

- а) стандарт GRI;
- б) стандарт SA 8000;
- в) стандарт ISO 14000;
- г) стандарт ISO 26000.

8. Які етапи процесу соціальної звітності необхідно виконати компанії за стандартом AA 1000:

- а) планування, реалізація, збір показників, звітування;
- б) планування, звітування, оцінка, аудит;
- в) реалізація програм, збирання показників, звітування, аудит;
- г) планування, звітність, підготовка звіту, аудит.

9. Який зі стандартів представлення нефінансової звітності в найбільшому ступені надає підприємствам інструментарій для виміру

прогресу:

- а) стандарт GRI;
- б) стандарт SA 8000;
- в) стандарт Саншайн;
- г) стандарт ISO 14000

10. За терміном дії соціальні програми поділяються на:

- а) глобальні, національні, регіональні, територіальні;
- б) короткострокові, середньострокові, довгострокові, постійно діючі;
- в) програми жорсткого типу, функціональні, програми субсидій;
- г) програми попередження негативних соціальних наслідків, програми подолання негативних соціальних явищ та процесів, програми розвитку соціальної сфери

11. Поняття «мораль» та «етика» характеризуємо, як:

- а) однакові (тотожні) категорії;
- б) не тотожні;
- в) поняття «етика» ширше;
- г) поняття «мораль» ширше.

12. До функцій етики належать:

- а) фіскальна;
- б) описова;
- в) ціннісно-орієнтаційна;
- г) поняття «мораль» ширше

13. Завдання Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів:

- а) забезпечувати, вдосконалювати та розвивати фундаментальні засади професії;
- б) впроваджувати новітні світові напрацювання та стандарти в галузі обліку та аудиту в Україні;
- в) забезпечувати потребу ринку у висококваліфікованих кадрах, тим

самим зміцнювати та розвивати його;

г) всі відповіді правильні.

14. Правові засади провадження аудиторської діяльності в Україні визначає:

а) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

б) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

в) Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» ;

г) Положення «Про Державну аудиторську службу України».

15. Яка з наведених категорій не є загрозою для професійних бухгалтерів у бізнесі?:

а) загроза власного інтересу;

б) загроза захисту;

в) загроза особистих стосунків;

г) загроза власного авторитету.

16. Складання та подання інформації може створювати:

а) загрозу власного інтересу;

б) загрозу тиску;

в) загрозу захисту;

г) всі відповіді правильні.

17. Здійснення професійної діяльності без достатніх спеціальних знань створює:

а) загрозу власного інтересу стосовно дотримання принципу конфіденційності;

б) загрозу власного інтересу стосовно дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності;

в) загрозу власного інтересу стосовно дотримання принципу об'єктивності;

г) загрозу власного інтересу стосовно дотримання принципу чесності.

18. Уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку щодо загрози чесності, об'єктивності чи професійному скептицизму фірми або члена команди з аудиту чи з надання впевненості – це:

а) незалежність поведінки;

б) незалежність мислення;

в) незалежність формулювання;

г) правильна відповідь відсутня.

19. Коли загальна сума гонорарів, отримана від клієнта з аудиту фірмою, яка висловлює аудиторську думку, становить значну частку загальної суми гонорарів цієї фірми, залежність від цього клієнта і побоювання втратити його створюють:

а) загрозу власного інтересу або тиску;

б) загрозу особистих стосунків;

в) загрозу власної оцінки;

г) правильна відповідь відсутня.

20. Якщо члена команди з аудиту для конкретного клієнта з аудиту оцінюють за роботу з продажу послуг, що не є послугами з надання впевненості, або надають компенсацію за продаж таких послуг цьому клієнту з аудиту, рівень загрози власного інтересу залежатиме від:

а) того, яка частка компенсації або оцінювання залежить від продажу таких послуг;

б) ролі цієї особи в команді з аудиту;

в) того, чи впливає продаж таких послуг, що не є послугами з надання впевненості, на рішення про підвищення на посаді;

г) всі відповіді правильні

Затверджено на засіданні кафедри статистики, обліку та аудиту
протокол № 1 від «30» серпня 2023 р.

Завідувач кафедри _____ Оксана НЕСТЕРЕНКО
підпис

Викладач _____ Оксана НЕСТЕРЕНКО
підпис

* Кількість балів за кожне з питань відповіді: 1 - 10; 2 - 10; 3 – 20 (1 бал за кожен тест)

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ НА ЗАЛІКУ

Оцінювання знань студента проводиться за дворівневою шкалою (відмінно, добре, задовільно – зараховано; незадовільно – не зараховано) За залік студент може отримати максимум 40 балів:

1. Для отримання оцінки 5 (відмінно) студент повинен:
 - укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
 - викласти теоретичний матеріал чітко, коротко, зв'язно й обґрунтовано;
 - навести вірне рішення задачі та тестів.
2. Для одержання оцінки 4 (добре) студент повинен:
 - укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
 - викласти теоретичний матеріал обґрунтовано й зв'язно;
 - навести вірне рішення задачі;
 - можливі помилки при відповіді на тести.
3. Для отримання оцінки 3 (задовільно) студент повинен:
 - викладати теоретичний матеріал у доступній для розуміння формі;
 - можливі помилки при розв'язанні задачі та тестів.
4. Оцінку 2 (незадовільно) отримують студенти, відповіді яких можуть бути оцінені нижче вимог, сформульованих у попередньому пункті.

Кожний пункт залікового завдання оцінюється окремо. Загальна оцінка дорівнює сумі оцінок за кожне завдання. Якщо одна з оцінок “незадовільно”, то загальна оцінка не може бути вищою за “задовільно”.

Шкала оцінювання залікової роботи:

- за кожен правильну відповідь на теоретичні питання завдань 1, 2 студент одержує по 10 балів;
- за правильно виконане завдання 2 тести (20 тестів по 1 балу) студент одержує 20 балів.

6. КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ ТА РОЗПОДІЛ БАЛІВ

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ (ЗАСОБИ ДІАГНОСТИКИ)

Критерії оцінювання результативності роботи студентів при виконанні самостійної роботи

Якісними критеріями оцінювання виконання індивідуальних завдань студентами є:

1. Повнота виконання завдання:

- Елементарна;
- Фрагментарна;
- Повна;
- Неповна.

2. Рівень самостійності студента

- під керівництвом викладача;
- консультація викладача;
- самостійно.

3. Сформованість навчально-інформаційних умінь (роботи з підручником, володіння різними способами читання, складання плану, рецензій, конспекту, вміння користуватися бібліотекою, спостереження, експеримент тощо)

4. Сформованість навчально-інтелектуальних умінь (визначення понять, аналіз, синтез, порівняння, класифікація, систематизація, узагальнення, абстрагування, вміння відповідати на запитання, виконувати творчі завдання тощо);

5. Рівень сформованості фахових методичних вмінь (вміння застосовувати на практиці набуті знання):

- низький – володіння умінням здійснювати первинну обробку навчальної інформації без подальшого її аналізу;
- середній – уміння вибирати відомі способи дій для виконання фахових завдань;
- достатній – застосовує набуті знання у стандартних практичних ситуаціях;
- високий – володіння умінням творчо-пошукової діяльності.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

1. Повнота відповіді або виконання завдання:

- елементарна;
- фрагментарна;
- повна;
- неповна.

2. Рівень сформованості логічних умінь:

- елементарні дії;
- операція, правило, алгоритм;
- правила визначення понять;
- формулювання законів і закономірностей;
- структурування суджень, доводів, описів.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за виконання контрольної роботи

КР студента складається з двох частин: перша – опрацювання теоретичного питання, друга – виконання практичного завдання. Максимальна оцінка за виконання завдань КР – 40 балів.

Виконання завдань оцінюється за такими критеріями:

- 3) теоретичне питання:
 - повнота й ґрунтовність викладу;
 - аргументованість тверджень;
 - суб'єктне усвідомлення змісту;
 - термінологічна коректність;
- 4) практичне завдання:
 - технологічна грамотність;
 - методична грамотність;
 - обґрунтованість висновків;
 - правильність оформлення.

Шкала оцінювання КР

Кількість балів	Теоретичне питання	Практичне завдання
30-40	Повне засвоєння та суб'єктне усвідомлення матеріалу. Твердження чітко аргументовані. Продemonстровано термінологічну грамотність	Продemonстровано методичну й технологічну грамотність. Методичні рішення обґрунтовано. Оформлення відповідає вимогам.
20-29	Повне засвоєння матеріалу, але недостатнє суб'єктне його усвідомлення. Нечітка аргументація тверджень. Часткова термінологічна некоректність.	Наявність незначних методичних і технологічних помилок, а також помилок в оформленні роботи. Методичні рішення обґрунтовано.
10-19	Часткове засвоєння матеріалу, суб'єктне його не усвідомлення. Аргументація відсутня. Термінологічна неграмотність.	Наявність значної кількості методичних і технологічних помилок, а також в оформленні роботи.
0-9	Теоретичний матеріал не засвоєно. Аргументація відсутня. Термінологічна неграмотність.	Методична й технологічна неграмотність. Неправильне оформлення роботи.

Критерії оцінювання на заліку

Оцінювання знань студента проводиться за дворівневою шкалою (відмінно, добре, задовільно – зараховано; незадовільно – не зараховано) За залік студент може отримати максимум 40 балів:

1. Для отримання оцінки 5 (відмінно) студент повинен:
 - укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
 - викласти теоретичний матеріал чітко, коротко, зв'язно й обґрунтовано;
 - навести вірне рішення задачі та тестів.
2. Для одержання оцінки 4 (добре) студент повинен:
 - укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
 - викласти теоретичний матеріал обґрунтовано й зв'язно;
 - навести вірне рішення задачі;
 - можливі помилки при відповіді на тести.

3. Для отримання оцінки 3 (задовільно) студент повинен:
- викладати теоретичний матеріал у доступній для розуміння формі;
 - можливі помилки при розв'язанні задачі та тестів.
4. Оцінку 2 (незадовільно) отримують студенти, відповіді яких можуть бути оцінені нижче вимог, сформульованих у попередньому пункті.

Кожний пункт залікового завдання оцінюється окремо. Загальна оцінка дорівнює сумі оцінок за кожне завдання. Якщо одна з оцінок “незадовільно”, то загальна оцінка не може бути вищою за “задовільно”.

Шкала оцінювання залікової роботи:

- за кожну правильну відповідь на теоретичні питання завдань 1, 2 студент одержує по 10 балів;
- за правильно виконане завдання 2 тести (20 тестів по 1 балу) студент одержує 20 балів.

Підсумкова оцінка з навчальної дисципліни “Інтегрована звітність” визначається як загальна оцінка, яка враховує оцінки з кожного виду контролю (оцінки проміжного контролю за роботу протягом семестру та оцінка за результатами підсумкового заліку).

Зведена шкала оцінювання роботи студентів з дисципліни «Інтегрована звітність»

Види робіт	Максимум балів
Поточне оцінювання	20
Контрольна робота	40
РАЗОМ	60
Залік	40
ВСЬОГО	100

У відповідності до набраних студентом балів оцінка знання матеріалу проводиться за дворівневою системою згідно з Методикою переведення показників успішності знань студентів.

Шкала оцінювання

Сума балів за всі види навчальної діяльності протягом семестру	Оцінка за національною шкалою
	для дворівневої шкали оцінювання
90–100	зараховано
70–89	
50–69	
1–49	не зараховано