

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-17-96>

УДК 657

Бухгалтерський облік в умовах конфлікту інтересів

Мельник Н.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку в державному секторі економіки
та сфері послуг
Тернопільського національного економічного університету

Питель С.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільського національного економічного університету

У статті розглянуто конфлікт інтересів, який є об'єктивним явищем у професійній діяльності бухгалтера, а його наявність підвищує ризик вчинення корупційних діянь та може заподіяти шкоду правам і законним інтересам громадян, іншим суб'єктам господарської діяльності, а також державі. Обґрунтовано, що врегулювання конфлікту інтересів та вжиття заходів для його уникнення є обов'язковим складником діяльності будь-якої компанії, яка зацікавлена у збереженні власного майна та ділової репутації.

Ключові слова: конфлікт інтересів, бухгалтерський облік, професійна етика, професійні стандарти та принципи.

Мельник Н.Г., Питель С.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ КОНФЛИКТА ИНТЕРЕСОВ

В статье рассмотрен конфликт интересов, который является объективным явлением в профессиональной деятельности бухгалтера, а его наличие повышает риск совершения коррупционных деяний и может причинить вред правам и законным интересам граждан, другим субъектам хозяйственной деятельности, а также государству. Обосновано, что урегулирование конфликта интересов и принятие мер для его предотвращения является обязательной составляющей деятельности любой компании, которая заинтересована в сохранении собственного имущества и деловой репутации.

Ключевые слова: конфликт интересов, бухгалтерский учет, профессиональная этика, профессиональные стандарты и принципы.

Melnyk N.H., Pytel S.V. ACCOUNTING IN A CONFLICT OF INTEREST

The article deals with the conflict of interests, which is an objective phenomenon in the professional activity of an accountant, and its presence increases the risk of corruption and may cause damage to the rights and legitimate interests of citizens, other economic entities, as well as the government. Substantiated that the settlement of a conflict of interest and taking measures to avoid it is an indispensable part of any company that is interested in preserving its own property and business reputation.

Keywords: conflict of interest, accounting, professional ethics, professional standards and principles.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Проблеми, які виникають через наявність або загрозу конфлікту інтересів, є актуальними як на макро- так і на мікроекономічному рівнях. Наприклад, керівники підприємств, установ та організацій, особливо державного сектору, повинні постійно контролювати виникнення обмежень і заборон, пов'язаних із конфліктом інтересів. Особиста зацікавленість (пряма або непряма) особи, яка займає відповідну посаду, передбачає обов'язковість заходів щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, наявність яких впливає або може вплинути на належне, об'єктивне і неупереджене виконання поса-

дових (службових) обов'язків або здійснення повноважень. Така ситуація може заподіяти шкоду правам і законним інтересам громадян, іншим суб'єктам господарської діяльності, а також державі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття конфлікту інтересів досліджується у декількох площинах: у юридичній – для нормативно-правового визначення цього поняття, у практичній – для пошуку шляхів уникнення конфлікту та його врегулювання. При цьому, на думку О. Мороза, конфлікт інтересів в юридичному аспекті є проявом корупції [1]. У міжнародному праві головним документом є Конвенція ООН проти корупції,

прийнята резолюцією Генеральної Асамблеї у 2003 році (набрала чинності в Україні у 2010 році). На національному рівні – Закон України «Про запобігання корупції», Методичні рекомендації щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів (затверджено рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції (НАЗК) у 2017 році), а також низка інших документів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Наявність конфлікту інтересів у професійній діяльності аудитора підкреслюється багатьма науковцями. Зокрема, К.О. Назарова наголошує, що загроза конфлікту інтересів у своїй діяльності є важливим складником професійного виконання аудитором своїх обов'язків [2]. Н.С. Шалімова зауважує, що проблема конфлікту інтересів має комплексний, міжгалузевий характер, оскільки торкається точок взаємодії в галузі цивільного, господарського адміністративного, конституційного права, судового процесу, і тому повинна бути врахована під час дослідження аудиту [3]. Водночас дослідження конфлікту інтересів у професійній діяльності бухгалтера в наукових публікаціях практично не висвітлено або згадується лише фрагментарно.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Головною метою цього дослідження є виявлення загроз, які можуть створювати конфлікт інтересів у професійній діяльності бухгалтера, та визначення застережних заходів для їх уникнення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення змісту поняття «конфлікт інтересів» має значення для правильного вживання заходів щодо його врегулювання у різних сферах діяльності, зокрема, в бухгалтерському обліку.

Законом України «Про запобігання корупції» конфлікт інтересів поділяється на реальний та потенційний. При цьому потенційний конфлікт інтересів – наявність у особи приватного інтересу у сфері, в якій вона виконує свої службові чи представницькі повноваження, що може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття нею рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень; реальний конфлікт інтересів – суперечність між приватним інтересом особи та її службовими чи представницькими повноваженнями, що впливає на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень [4].

Тобто складниками конфлікту інтересів є приватний інтерес (майновий чи немайновий), службові чи представницькі повноваження (безпосередні та загальнослужбові), співвідношення яких спричиняє виникнення реального або ж потенційного конфлікту інтересів [5].

У більшості нормативних документів та роз'ясненнях, які стосуються практичного застосування Закону України «Про запобігання корупції», зазначається, що наявність конфлікту інтересів не обов'язково приводить до фактів корупції, однак істотно підвищує ризик вчинення корупційних діянь та є, по суті, їх передумовою.

У практичній площині розглядається безпосередньо конфлікт інтересів як суперечність між особистими інтересами особи та її службовими повноваженнями, а також негативний вплив такого конфлікту на прийняття (неприйняття) рішень і на вчинення (не вчинення) дій під час виконання службових повноважень.

У дослідженнях зарубіжних науковців конфлікт інтересів здебільшого трактується з практичної позиції. Розглянемо декілька підходів щодо цього поняття.

Конфлікт інтересів – це конфлікт між професійною відповідальністю щодо захисту інтересів клієнтів, компанії та громадськості, а також власних інтересів. Він компрометує професійні судження, впливає на об'єктивність та є наслідком матеріальних, економічних інтересів, особистих стосунків [6].

Конфлікт інтересів виникає в ситуації, коли на рішення посадової особи впливає її особистий інтерес. Такий конфлікт може вплинути на неупередженість та об'єктивність людини через можливість зіткнення особистого інтересу з професійним та суспільним [7].

Відповідно до Кодексу професійної поведінки Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA Code of Professional Conduct), конфлікт інтересів створює несприятливі умови та загрозу власного інтересу, які суперечать Правилам доброчесності та об'єктивності (Integrity and Objectivity Rule) [8].

У професійній діяльності бухгалтера конфлікт інтересів може мати безпосередній вплив на його об'єктивність або неупередженість, а також непрямий вплив у разі прийняття рішень під тиском посадової особи, яка діє в умовах конфлікту інтересів.

Як зазначають В.П. Бралатан, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко, внаслідок дотримання своїх обов'язків бухгалтер може опинитися

під тиском щодо дій або поведінки, які можуть безпосередньо або опосередковано ставити під загрозу дотримання ним фундаментальних принципів. Такий тиск може бути явним або прихованим, його може здійснювати безпосередній керівник, менеджер, директор або інша особа організації-роботодавця [9].

У цьому разі бухгалтер може опинитися під тиском, спрямованим на: порушення ним законодавчих або нормативних актів; порушення ним технічних або професійних стандартів; підтримку стратегії керівництва на отримання неетичних або незаконних доходів; подання неправдивої або навмисно оманливої інформації (включно зі введенням в оману внаслідок мовчання) іншим особам (аудиторам організації-роботодавця або регуляторним органам); подання або асоціювання з фінансовою чи нефінансовою звітністю, яка суттєво викривляє факти, включаючи звітність, яка стосується фінансових звітів; дотримання податкових вимог; дотримання законодавства; звітів, обов'язкових для надання органам, що регулюють обіг цінних паперів [9, с. 111].

Професійна етика формує певні вимоги до поведінки бухгалтера у конфліктній ситуації, проте іноді вплив конфлікту інтересів та його наслідки можуть мати непередбачуваний характер.

І хоча здебільшого професійні якості та переконання дають внутрішню впевненість, що облікові працівники мають залишатися об'єктивними і захищатися від впливу конфліктів інтересів, у практичній діяльності є досить прикладів, які доводять наявність об'єктивних обмежень, коли професійні бухгалтери стикаються з конфліктами.

У більшості ситуацій за наявності реального або потенційного конфлікту інтересів виникають умови для отримання бухгалтером будь-якої форми фінансової вигоди від транзакцій на власну користь або користь третіх осіб.

Водночас дослідження науковців зі США показали, що бухгалтери можуть знаходитися під впливом фінансових відносин із клієнтами через їх рішення, що впливають на те, як інформація сприймається та обробляється [6].

Як правило, спосіб пошуку та використання інформації впливає на цілі та попередні погляди. Несвідомо бухгалтер може «не бачити» дані, на які повинен звернути увагу. Людина частіше некритично сприймає інформацію, яка відповідає її особистому погляду,

і, швидше за все, відкидає інформацію, яка суперечить її поглядам, або, принаймні, буде набагато критичніша до неї.

Несвідомі та ненавмисні упередження називаються ментальними забрудненнями (mental contaminations), вони не мають фізичних ознак, тому їх виявити та попередити надзвичайно важко. Такі ментальні забруднення є процесом, за якого людина має небажану реакцію через несвідому або неконтрольовану обробку інформації, набуття небажаних суджень, емоцій чи поведінки. Виникнення ментальних забруднень також є складником конфлікту інтересів у професії бухгалтера.

Згідно з Кодексом професійної етики бухгалтерів, розробленим Міжнародною федерацією бухгалтерів (в редакції 2015 року), бухгалтер може зіткнутися з конфліктом інтересів, коли займається професійною діяльністю. Конфлікт інтересів створює загрозу об'єктивності та впливає на інші фундаментальні професійні принципи. Подібні загрози можуть виникати у таких ситуаціях:

- бухгалтер здійснює професійну діяльність, пов'язану з певним питанням, для двох або більше сторін, інтереси яких суперечать один одному; або

- інтереси бухгалтера щодо конкретного питання та інтересів сторони, для якої він здійснює свою професійну діяльність, пов'язану з цим питанням, є конфліктними.

Беручи до уваги різні обставини виникнення, окремі частини вищезгаданого Кодексу стосуються конфлікту інтересів професійних бухгалтерів у публічній практиці та професійних бухгалтерів у бізнесі.

Конфлікти інтересів виникають у всіх професіях, тому неправильно вважати, що навіть найкраще розроблені стандарти, кодекси, норми, правила дозволять уникнути таких конфліктів. Будь-яка компанія, її власники, учасники бізнесових процесів, реальні та потенційні партнери компанії чи користувачі інформації повинні бути готові до конфлікту інтересів та вміти вчасно попередити чи реагувати на його вплив для створення умов, сприятливих для ведення бізнесу [10].

На думку Р. Мооси, незважаючи на те, що національні та професійні бухгалтерські організації надають вказівки і рекомендації щодо того, як можна виявляти та управляти потенційними конфліктами, спосіб, яким вони остаточно вирішуються, підлягає професійному супроводу. Більшість компаній застосовують власні професійні стандарти, які оцінюють

потенційні конфлікти, і визначають, чи слід призначити або відхилити завдання. Проте, незалежно від детермінації, зробленої бухгалтером самостійно, важливо зрозуміти, як компанія виявляє конфлікти і визначає, чи можна ними управляти [11].

Згідно з Кодексом професійної етики бухгалтерів Австралії та Нової Зеландії, які фактично базуються на Кодексі, розробленому Міжнародною федерацією бухгалтерів, найкращий спосіб управління конфліктами інтересів можна звести до шести «золотих правил» [12]:

1. Ідентифікувати потенційний та фактичний конфлікт інтересів.

2. Виявити конфлікт та запропонувати запобіжні заходи.

3. Запропонувати можливість отримати незалежну консультацію.

4. Отримати згоду діяти.

5. Задokumentувати: розкриття конфлікту; запропоновані заходи; можливість самостійної консультації і, що важливо, отриману згоду клієнта продовжувати діяти.

6. Переоцінка змін у характері зобов'язань.

Кодекс професійної поведінки AICPA пропонує застосовувати правило "ACE" щодо конфлікту інтересів, яке охоплює такі складники, як [8]:

– обізнаність (Awareness) – потрібно усвідомлювати, що конфлікт інтересів може виникнути у будь-якій ситуації, тому прогнозування ризику та оцінка конфлікту є важливими складниками управління ним;

– комунікація (Communication) – є важливою гарантією, яка допомагає управлінню конфліктом інтересів та поєднує у собі принцип трьох D: розкриття інформації (Disclosure), рішення (Decisions) та документування (Documentation).

– вихід (Exit) – здебільшого професійні компанії мають досить важелів та механізмів для вирішення ситуації з конфліктом інтересів, а також запроваджують превентивні заходи та гарантії, щоби зменшити загрозу цілісності та об'єктивності до прийнятного рівня.

У будь-якому разі компанії повинні вживати заходів для запобігання конфлікту інтересів, застосувати їх для усунення загроз або зменшення цих загроз до прийнятного рівня. До числа таких застережних заходів, на думку В.П. Бралатан, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко, можуть відноситися [9, с. 117]:

– політика та процедури визначення рівня та форми винагороди старшого управлінського персоналу комітетом, що є незалежним від управлінського персоналу;

– розкриття всіх відповідних інтересів та будь-яких планів продажу відповідних акцій найвищому управлінському персоналу організації-роботодавця відповідно до внутрішньої політики;

– отримання консультацій керівництва організації-роботодавця в разі доречності;

– отримання консультацій у найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця або відповідних професійних організацій;

– процедури внутрішнього та зовнішнього аудиту;

– ознайомлення із сучасним станом етичних вимог, законодавчих обмежень та інших нормативних актів щодо потенційних конфіденційних операцій.

Крім названих вище заходів, на нашу думку, надзвичайно важливим є дотримання принципу конфіденційності інформації, адже у будь-якому разі бухгалтер не повинен маніпулювати інформацією та використовувати її задля особистої вигоди.

Висновки із цього дослідження. У професійній діяльності бухгалтера об'єктивно виникає загроза реального та потенційного конфлікту інтересів, який може мати як прямий, так і непрямий вплив. Компонентами конфлікту інтересів є приватний інтерес (майновий чи немайновий), службові чи представницькі повноваження (безпосередні та загальнослужбові), протиріччя між ними, що впливають на об'єктивність або неупередженість прийняття рішення. За наявності конфлікту інтересів виникають умови для отримання бухгалтером у будь-якій формі фінансової вигоди від транзакцій на власну користь або користь третіх осіб, хоча деколи на прийняття рішень можуть впливати і ментальні забруднення, які виникають через несвідому або неконтрольовану обробку інформації. Складниками застережних заходів для попередження конфлікту інтересів є дотримання професійної етики, яка не лише базується на професійних якостях та переконаннях, але й формулюється у Міжнародних кодексах, а також стандартах, нормах і правилах, які повинні розроблятися компаніями для уникнення таких конфліктів, реагування на їхній вплив чи управління ними.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мороз О., Конфлікт інтересів: коли він виникає і що з ним робити? / О. Мороз. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ms/2017/august/issue-8/article-29800.html>
2. Назарова К.О. Конфлікти інтересів та проблеми в царині національного аудиту / К. О. Назарова // Тези IV Міжнародної науково-практичної конференції «Формування ефективної моделі розвитку підприємства в умовах ринкової економіки»; ЖДТУ. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/137.pdf>
3. Шалімова Н.С. Причини виникнення та фундаментальні принципи аудиту з позицій моделі людини та проблеми конфлікту інтересів / Н.С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. Вип. 21. С. 272–281. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_21_40.
4. Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>
5. Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів» від 29.09.2017 № 839.
6. Tsahuridu E. What accountants should do where there's a conflict of interest / Eva Tsahuridu. URL: <https://www.intheblack.com/articles/2015/11/05/what-accountants-should-do-where-theres-a-conflict-of-interest>
7. Goolsarran A. An accountant's view of conflict of interest / Anand Goolsarran. URL: <https://www.stabroeknews.com/2013/features/09/16/an-accountants-view-of-conflict-of-interest/>
8. Rood D. Managing conflicts of interest / Deborah K. Rood // Journal of Accountancy. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/nov/how-to-manage-conflicts-of-interest.html>
9. Бралатан В.П. Професійна етика: Навч. посіб. / В.П. Бралатан, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здырко. К.: Центр учбової літератури, 2011. 252 с.
10. Мельник Н. Прозорість обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит 2015. № 4. С. 10–17.
11. Moosa R. Accountants and Conflicts of Interest / Rehana Moosa. URL: <https://mdd.com/accountants-and-conflicts-of-interest/>
12. Stickney R. Conflicts of interest and accountants – Getting it right / Rebecca Stickney. URL: <https://www.acuitymag.com/finance/conflicts-of-interest-and-accountants-getting-it-right>

REFERENCES:

1. Moroz O. (2017) Konflikt interesiv: koly vin vynykaje i shho z nym robyty? [Conflict of interest: when it arises and what to do with it?] Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ms/2017/august/issue-8/article-29800.html>
2. Nazarova K.O. (2017) Konflikty interesiv ta problemy v caryni nacionaljnogho audytu. [Conflicts of interest and problems in the field of national audit]. Proceedings of the IV Mizhnarodnoji naukovo-praktychnoji konferenciji "Formuvannja efektyvnoji modeli rozvytku pidprijemstva v umovakh rynkovoji ekonomiky". ZhDTU. Available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/137.pdf>
3. Shalimova N. S. (2012) Prychyny vynyknennja ta fundamentaljni pryncypy audytu z pozycij modeli ljudyny ta problemy konfliktu interesiv [Causes and basic audit principles from the standpoint of a human model and conflicts of interest]. Naukovi praci Kirovogradskogho nacionaljnogho tekhnicnogho universytetu. Ekonomichni nauky, vol. 21, pp. 272–281. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_21_40.
4. Zakon Ukrajinny "Pro zapobighannja korupciji" vid 14.10.2014 # 1700-VII. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>
5. Rishennja Nacionaljnogho aghentstva z pytanj zapobighannja korupciji "Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij shhodo zapobighannja ta vrehuljuvannja konfliktu interesiv" vid 29.09.2017 # 839.
6. Tsahuridu E. (2015) What accountants should do where there's a conflict of interest. INPRACTICE. Available at: <https://www.intheblack.com/articles/2015/11/05/what-accountants-should-do-where-theres-a-conflict-of-interest>.
7. Goolsarran A. (2013) An accountant's view of conflict of interest. Daily Features. Available at: <https://www.stabroeknews.com/2013/features/09/16/an-accountants-view-of-conflict-of-interest/>
8. Rood D. (2017) Managing conflicts of interest. Journal of Accountancy. Available at: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/nov/how-to-manage-conflicts-of-interest.html>
9. Bralatan V.P., Ghucalenko L.V., Zdyrko N. Gh. (2011) Profesijna etyka [Professional ethics]. Kyjiv. Centr uchbovoji literatury. (in Ukrainian)
10. Melnyk N. (2015) Transparentnistj obliku jak skladova spryjatlyvosti vedennja biznesu v Ukrajinі [Transparency of accounting as a component of the conductivity of business in Ukraine]. Bukhghaltersjkyj oblik i audyt. vol. 5, pp. 10–17.
11. Moosa R. (2015) Accountants and Conflicts of Interest. Advocates' Journal. Available at: <https://mdd.com/accountants-and-conflicts-of-interest/>
12. Stickney R. (2015) Conflicts of interest and accountants – Getting it right. Acuity magazine. Available at: <https://www.acuitymag.com/finance/conflicts-of-interest-and-accountants-getting-it-right>