



IESBA

International Ethics Standards Board for Accountants
AN IFEA BOARD

Публікація персоналу IESBA Пропорційність Кодексу РМСЕБ



ТРАВЕНЬ 2026



ЗМІСТ

- 1. Етика не є пропорційною – пропорційним є Кодекс етики РМСЕБ**
- 2. Пропорційність як основа стандартів етики та незалежності**
- 3. Застосування різних частин Кодексу**
- 4. Пропорційність дій для професійних бухгалтерів в бізнесі**
- 5. Пропорційність дій для професійних бухгалтерів в публічній практиці**
- 6. Пропорційність міжнародних стандартів незалежності**
- 7. Пропорційний та цілеспрямований підхід до документації**

1. Етика не є пропорційною – пропорційним є Кодекс етики РМСЕБ

Етика не є пропорційною: усі професійні бухгалтери (ПБ) зобов'язані діяти етично, дотримуючись Міжнародного кодексу етики РМСЕБ для професійних бухгалтерів™ (включаючи Міжнародний стандарт незалежності™) (Кодекс). Кодекс є міцною глобальною етичною основою, на якій ґрунтується довіра громадськості до професії бухгалтера. Саме це виділяє цю професію серед інших.

Однією з визначальних рис Кодексу є його підхід до пропорційності, який чітко передбачає механізми, що враховують обставини окремих ПБ та фірм, а також рівень суспільного інтересу до їхньої роботи. Іншими словами, хоча етика не є пропорційною, Кодекс — є.

У цьому документі пояснюється, як Кодекс підтримує високі етичні стандарти, водночас дозволяючи пропорційне застосування в різних обставинах, тим самим сприяючи етичній поведінці в межах всієї професії.

1.1 Ваш інструмент для правильних вчинків. Як це працює?

ПБ часто стикаються зі складними реальними ситуаціями, які не мають однозначного вирішення. Кодекс встановлює міцну етичну основу, що визначає світогляд та поведінку ПБ і допомагає їм виконувати свій обов'язок діяти в інтересах суспільства навіть у неоднозначних ситуаціях.

Кодекс розроблено як систему, що ґрунтується на принципах, застосування якої враховує конкретні факти та обставини. Це дозволяє застосовувати Кодекс усім ПБ та фірмам.

Принцип пропорційності, закладений у Кодексі, не означає зниження стандартів для деяких РБ. ПБ, які працюють у компаніях та підприємствах будь-якого розміру, зобов'язані дотримуватися єдиних фундаментальних принципів. Ця послідовність є надзвичайно важливою для збереження довіри громадськості до роботи ПБ та забезпечення того, щоб професія дотримувалася єдиних етичних стандартів.

Таким чином, принцип пропорційності не слід помилково тлумачити як зниження вимог до деяких ПБ, а скоріше як засіб адаптивності, що дозволяє зберегти як вимогливість, так і доречність у кожній конкретній ситуації.

1.2 Підхід Кодексу до пропорційності

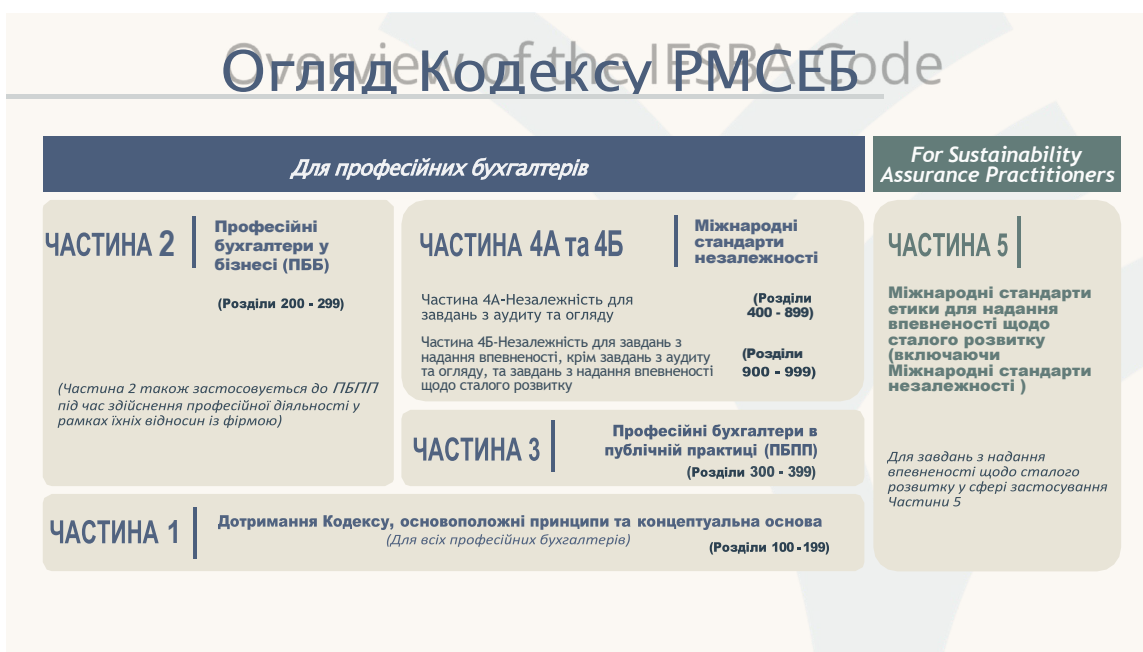
Пропорційність у Кодексі досягається завдяки його побудові на основі принципів та масштабованій структурі, зокрема:

- Використанні модульного підходу, який поєднує різні частини Кодексу у масштабований спосіб;
- Архітектурі, що складається з різних частин та розділів, застосовність яких залежить від того, чи ПБ працює у бізнесі або у публічній практиці, а також від виду професійної діяльності (наприклад, податкове надання впевненості або послуги, не пов'язані з наданням впевненості);
- Простій концептуальній основі, яка є гнучким та адаптивним підходом до дотримання фундаментальних принципів або, у відповідних випадках, до забезпечення незалежності з урахуванням фактів та обставин, пов'язаних із професійною діяльністю або послугою; та
- Чітко розмежованим положенням, пропорційним характеру професійної діяльності або послуги, а також ролі та стажу ПБ.

1.3 Структура Кодексу — підхід на основі "будівельних блоків"

Положення Кодексу за своєю структурою взаємопов'язані, використовуючи підхід на основі «будівельних блоків», який визначає основоположні елементи та регулює сферу застосування Кодексу залежно від ролі ПБ та характеру професійної діяльності чи послуги.

Огляд Кодексу IFSB Code



Малюнок 1: Огляд Кодексу РМСЕБ

Це означає, що:

- Основоположні принципи та концептуальна основа, викладені в Частині 1¹ Кодексу, однаково застосовуються до всіх видів професійної діяльності та послуг. Це фундаментальний блок. Він не повторюється в інших частинах Кодексу. Натомість інші частини ґрунтуються на матеріалі, викладеному в Частині 1, відображаючи масштабованість Кодексу від найпростіших до найскладніших обставин та підкреслюючи доречність загальних положень, заснованих на принципах, що містяться в Частині 1, у всіх різних обставинах.
- Частина 2, присвячена професійним бухгалтерам у бізнесі (ПББ), ґрунтується на Частині 1. Крім того, у розділі 200² визначено положення щодо застосування концептуальної основи для всіх ПББ та закладено основу для інших розділів у Частині 2.
- Частина 3, присвячена професійним бухгалтерам, що здійснюють публічну практику (ПБПП),³ ґрунтується на Частині 1 і формує основу для Частин 4А та 4Б. Крім того, розділ 300⁴ містить положення щодо застосування концептуальної основи для всіх ПБПП та слугує основою для інших розділів у Частинах 3, 4А та 4Б.
- У частині 4А викладено Міжнародні стандарти незалежності (МСН), що застосовуються до ПБПП та фірм, що виконують завдання з аудиту та огляду. Частина 4А ґрунтується на частинах 1 та 3. Крім того, у розділі 400⁵ викладено положення щодо застосування концептуальної основи до незалежності під час виконання завдань з аудиту та огляду, а також наведено основу для інших розділів Частини 4А.
- У частині 4В викладено МСН, застосовні до ПБПП та фірм, що виконують інші завдання з надання впевненості. Частина 4В ґрунтується на частинах 1 та 3. Крім того, у розділі 900⁶ визначено положення щодо застосування концептуальної основи до незалежності для завдань з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом, а також закладено основу для інших розділів Частини 4Б.

1 Частина 1, Дотримання Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа

2 Розділ 200, Застосування концептуальної основи – професійні бухгалтери у бізнесі

3 У Кодексі термін "професійний бухгалтер в публічній практиці" також використовується для позначення фірми.

4 Розділ 300, Застосування концептуальної основи – професійні бухгалтери в публічній практиці

5 Розділ 400, Застосування концептуальної основи до незалежності для завдань із аудиту та огляду

6 Розділ 900, Застосування концептуальної основи до незалежності для завдань з надання впевненості, що не є завданням з аудиту та огляду, а також для завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку, що розглядаються у Частині 5

- Частина 5 присвячена практикуючим фахівцям з надання впевненості щодо сталого розвитку та має аналогічну модульну структуру, що дозволяє адаптувати її до конкретних умов.

Іншими словами, Частина 2, Частина 3, Частина 4А та Частина 4Б передбачають адаптовані до конкретних умов та масштабовані положення для професійних бухгалтерів та, у відповідних випадках, для фірм. Для дотримання Кодексу ПБ необхідно розуміти відповідні положення Частини 1 разом з додатковими положеннями:

а. Частини 2 для ПББ; або

б. Частини 3 та Частини 4А або Частини 4Б для ПБПП,

що застосовуються залежно від їхніх конкретних обставин, а для фірм — залежно від характеру та рівня суспільного інтересу до професійної послуги.

Частина 5 Кодексу містить Міжнародні стандарти етики для надання впевненості щодо сталого розвитку™ (включаючи Міжнародні стандарти незалежності™) (IESBA™). IESSA встановлює окремі стандарти етики та незалежності, що застосовуються, практикуючими фахівцями з надання впевненості щодо сталого розвитку, в тому числі ПБ, при виконанні завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку.⁷

“

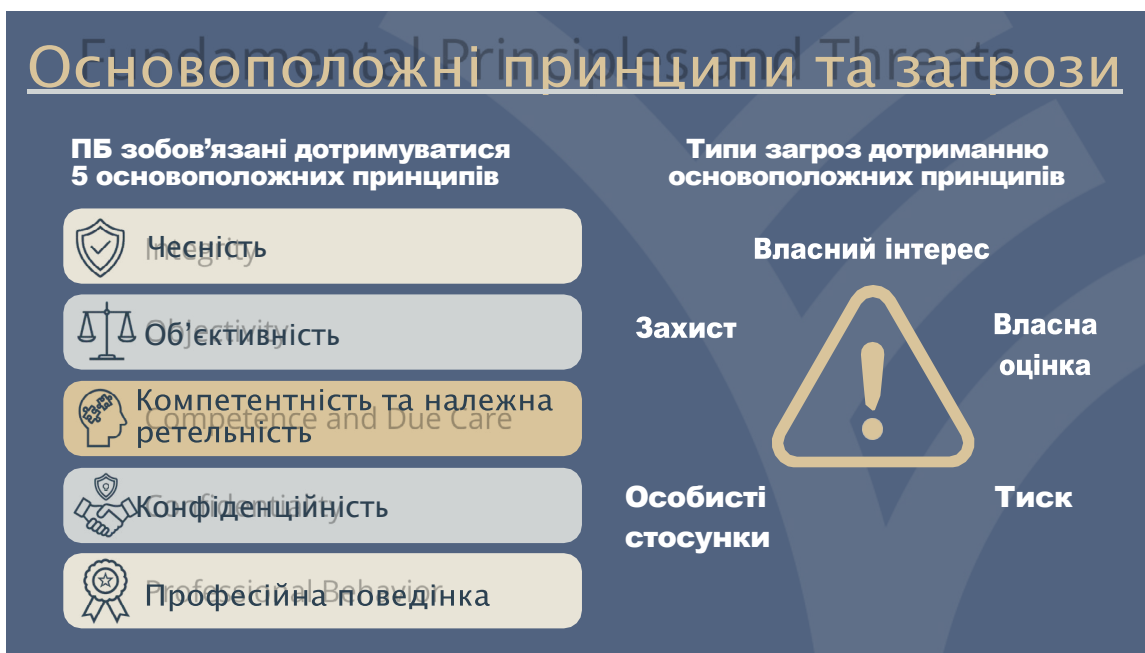
Однією з визначальних рис Кодексу є його підхід до пропорційності, який прямо передбачає механізми, що враховують обставини окремих ПБ та фірм а також рівень суспільного інтересу до їхньої роботи. Іншими словами, хоча етика сама по собі не є пропорційною, Кодекс — є.

⁷ Щодо Міжнародних стандартів етики надання впевненості щодо сталого розвитку, будь ласка, ознайомтеся з [Публікацією персоналу IESBA](#), що пояснює принцип пропорційності IESSA.

2. Пропорційність як основа стандартів етики та незалежності

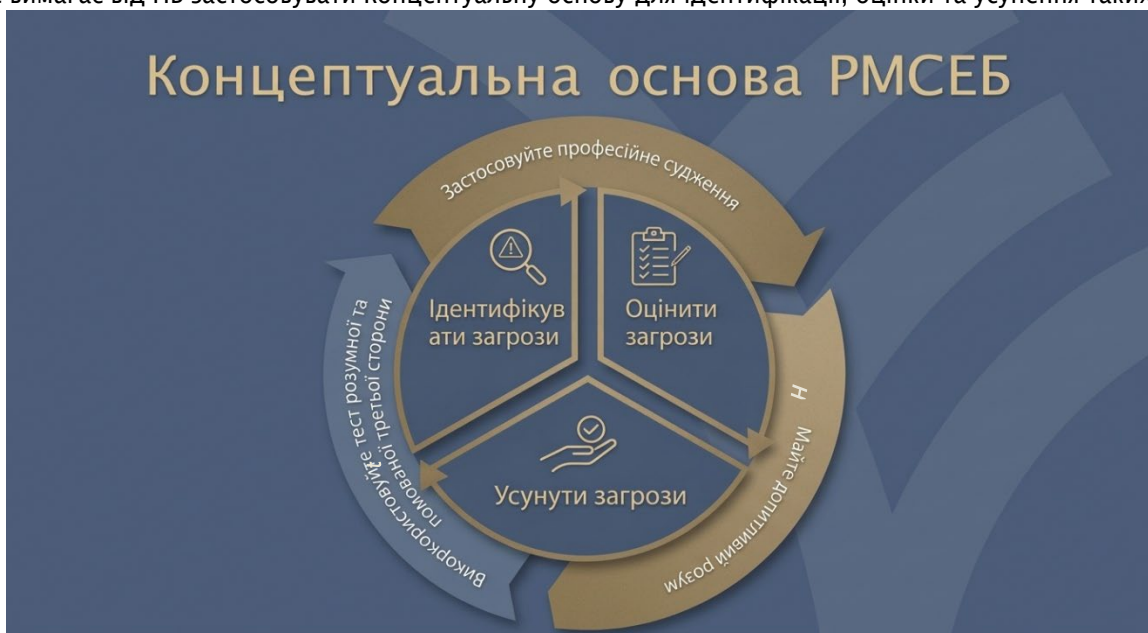
Незалежно від виду професійної діяльності, якою вони займаються, або послуг, які вони надають, усі ПБ зобов'язані дотримуватися п'яти основоположних принципів, викладених у Частині 1.⁸

Обставини, в яких працює ПБ, можуть створити загрози здатності ПБ дотриматись основоположних принципів.



Малюнок 2: Основоположні принципи та типи загроз

Кодекс вимагає від ПБ застосовувати Концептуальну основу для ідентифікації, оцінки та усунення таких загроз.



Малюнок 3: Концептуальна основа РМСЕБ

8 Щоб дізнатися більше про основні принципи та застосування концептуальної основи, ознайомтеся з серією публікацій [Дослідження Кодексу РМСЕБ](#).

Застосування концептуальної основи має внутрішню масштабованість. Вимога щодо ідентифікації, оцінки та усунення загроз дотриманню основних принципів не є універсальною методологією. Натомість вона дозволяє ПБ адаптувати свій підхід до дотримання Кодексу з урахуванням конкретного характеру та складності їхньої діяльності. Це є визначальним механізмом пропорційності Кодексу, оскільки він гарантує, що реакція ПБ залишається ефективною та відповідною, не створюючи при цьому зайвого навантаження чи небажаних наслідків для менш складних умов.

- Контекст має важливе значення. Під час ідентифікації загроз від ПБ вимагається розуміння конкретних фактів та обставин, наприклад, чи пов'язана професійна діяльність або надання послуг із застосуванням значних суджень, чи існує надмірний тиск, ймовірність упередженості, а також чи є фінансові інтереси або особисті чи ділові стосунки, що створюють або можуть створити загрози.
- Оцінка рівня загрози враховує низку факторів залежно від конкретної ситуації. Це відповідає принципу пропорційності. Наприклад, рівень загрози власної оцінки, що виникає внаслідок надання податкової послуги клієнту з аудиту, залежить від таких факторів, як конкретні особливості податкової послуги та ступінь використання професійного судження під час її надання. Чим менш складною є послуга з податкового консультування, тим меншою, ймовірно, буде загроза самоперевірки.
- Кодекс не встановлює єдиних заходів для протидії загрозам. Він допускає, що заходи, які можуть слугувати застережними заходами⁹, можуть відрізнятися за характером та обсягом, за умови, що вони є ефективними для зменшення ідентифікованих загроз. Акцент робиться не на формальності чи складності застережного заходу, а на його ефективності.

Кодекс містить рекомендації щодо відповідних факторів, які слід враховувати під час ідентифікації та оцінки загроз, а також приклади заходів, які можуть усунути ці загрози або слугувати застережними заходами.

Вимога концептуальної рамки щодо застосування тесту "розсудливої та інформованої третьої сторони"¹⁰ призначена для допомоги ПБ у застосуванні ним неупередженого підходу до ідентифікації та оцінки загроз, а також визначення того, чи ці загрози було належним чином усунуто.



Застосування концептуальної основи носить масштабований характер. Вимога щодо ідентифікації, оцінки та усунення загроз дотриманню основних принципів не є універсальною методологією. Натомість вона дозволяє ПБ адаптувати свій підхід до дотримання Кодексу з урахуванням конкретного характеру та складності їхньої діяльності.

⁹ Застережні заходи – це дії, які окремо або сукупно здійснює ПБ, що ефективно зменшують загрози щодо дотримання основоположних принципів до прийнятного рівня.

¹⁰ Тест розсудливої та поінформованої третьої сторони – це розгляд ПБ того, чи ймовірно, що таких самих висновків дійшла б інша сторона. Таке міркування здійснюється з погляду розсудливої та поінформованої третьої сторони, яка зважає всі відповідні факти й обставини, відомі ПБ, або є обґрунтовані підстави очікувати, що вони будуть йому відомі на момент, коли робляться висновки. Розсудлива та поінформована третя сторона необов'язково повинна бути бухгалтером, але повинна мати відповідні знання та досвід для розуміння та неупередженої оцінки прийнятності висновків ПБ.

3. Застосування різних частин Кодексу

Завдяки своїй модульній архітектурі Кодекс дозволяє ПБ та фірмам почати з універсальних принципів, викладених у Частині 1, та застосовувати в подальшому більш конкретні або суворіші положення лише за потреби, виходячи з конкретної професійної діяльності, яку вони здійснюють, або професійних послуг, які вони надають. Це допомагає уникнути зайвого навантаження та обмежує кількість положень, які ПБ або фірма повинні враховувати та застосовувати.

На наведеній нижче схемі показано сферу застосування різних частин Кодексу залежно від характеру професійної діяльності або послуг ПБ.

Категорія професійного бухгалтера	Частина 1	Частина 2	Частина 3	Частина 4А	Частина 4Б	Частина 5
ПББ	✓	✓	×	×	×	×
ПБПП, які не надають послуг з надання впевненості	✓	×	✓	×	×	×
ПБПП, які виконують завдання з аудиту та огляду	✓	×	✓	✓	×	×
ПБПП, які виконують завдання з надання впевненості, що не є завданням з аудиту, огляду та надання впевненості щодо сталого розвитку, що розглядаються в Частині 5	✓	×	✓	×	✓	×
ПБПП, що здійснюють професійну діяльність, пов'язану з їхніми відносинами з фірмою, незалежно від того, чи є вони підрядниками, працівниками чи власниками	✓	✓	×	×	×	×
ПБ (або інші практикуючі фахівці з надання впевненості щодо сталого розвитку), які виконують завдання з надання впевненості щодо сталого розвитку	×	×	×	×	×	✓

Малюнок 4 : Застосування різних частин Кодексу

Зверніть увагу: ПБ, які працюють на посаді фінансового директора (CFO), надають клієнту бухгалтерські послуги або проводять аудит фінансової звітності, застосовують лише відповідні та конкретні частини Кодексу.

- ПББ, який обіймає посаду CFO у виробничій компанії, повинен дотримуватися лише частин 1 та 2 Кодексу стосовно своєї професійної діяльності в цій компанії.
- ПБ у бухгалтерській фірмі, який виконує завдання з компіляції інформації для клієнта, повинен дотримуватися лише частин 1 та 3 Кодексу стосовно цієї послуги.
- Партнер із завдання у фірмі, що виконує завдання з надання впевненості щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, повинен дотримуватися вимог МСН у Частині 4Б, на додаток до частин 1 та 3 Кодексу.



У окремих розділах Кодексу положення щодо етики та незалежності адаптовані до конкретних видів діяльності та послуг, як зазначено в розділах 4–6 нижче.

4. Пропорційність дій для професійних бухгалтерів у бізнесі

Розділи Частини 2 Кодексу

Розділ 200 – Застосування концептуальної основи

Розділ 210 – Конфлікт інтересів

Розділ 220 – Складання і подання інформації

Розділ 230 – Здійснення діяльності з достатніми спеціальними знаннями

Розділ 240 – Фінансові інтереси, компенсація та заохочення, пов'язані з фінансовим звітуванням та прийняттям рішень

Розділ 250 – Спонуки, зокрема дарунки та знаки гостинності

Розділ 260 – Дії у відповідь на недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Розділ 270 – Тиск щодо порушення основоположних принципів

Розділ 280 – Діяльність з податкового планування

Розділ 290 – Використання роботи зовнішнього експерта

Відповідно до модульного підходу, ПББ повинні дотримуватися положень Частини 2 Кодексу, у доповнення до дотримання основних принципів та застосування концептуальної основи, викладеної в Частині 1.

Розділ 200 Частини 2 містить більш конкретні положення щодо застосування концептуальної основи в контексті ПББ.

Решта розділів Частини 2 присвячені:

- конкретним темам, таким як конфлікти інтересів, тиск з метою порушення основних принципів та реагування на випадки недотримання законів і нормативних актів (NOCLAR®); або
- конкретним видам професійної діяльності, таким як підготовка та подання інформації, а також податкове планування.

4.1 Пропорційність у застосуванні Концептуальної основи

Кодекс визнає, що на ідентифікацію та оцінку рівня загрози ПББ впливають характер та обсяг професійної діяльності.¹¹ Наприклад, для ПББ, який працює в невеликій місцевій компанії та готує просту податкову декларацію для компанії за допомогою широко доступного програмного забезпечення для складання податкових декларацій, оцінка будь-яких ідентифікованих загроз буде набагато простішою та більш прямолінійною, ніж для ПББ, який працює у великій транснаціональній компанії та бере участь у складному процесі фінансового моделювання з використанням інструменту штучного інтелекту (ШІ) як основи для прийняття важливого інвестиційного рішення.

Кодекс також визнає, що на ідентифікацію та оцінку рівня загрози ПББ можуть впливати робоче середовище в організації-роботодавці та її операційне середовище.¹² У контексті невеликої компанії, якою керує власник, це означає, що, хоча застосовуються ті самі етичні принципи, застосування концептуальної основи може більше спиратися на глибоке знання компанії та її діяльності, а також на щоденну участь власника-керівника у бізнесі, і менше — на врахування впливу будь-яких формальних структур, політик та процедур.

¹¹ Параграфи 120.6 A1 та 200.7 A2

¹² Параграфи 120.6 A1 та 200.7 A3

4.2 Пропорційність у застосуванні інших положень частини 2

Для ПББ важливо добре розуміти Частину 2 Кодексу, щоб знати, які розділи є доречними та застосовними до конкретних обставин. Наприклад, якщо ПББ не стикається з конфліктами інтересів, спонуканнями чи надмірним тиском, розділи 210, 250 та 270 не мають до нього відношення. І навпаки, якщо ПББ стикається з будь-якою з цих ситуацій, застосовуватиметься відповідний розділ.

Крім того, деякі положення Кодексу є пропорційними до посади та рівня ПББ у організації-роботодавці. Наприклад, у Кодексі зазначено, що, наскільки це можливо з урахуванням їхньої посади та рівня в організації, від ПББ очікується, що вони будуть заохочувати та сприяти формуванню культури, заснованої на етичних принципах, в організації.¹³

Зверніть увагу: До старших бухгалтерів та податкового планування застосовуються окремі положення.

- ПБ, який працює фінансовим бухгалтером в компанії та бере участь у підготовці фінансової звітності компанії та процесі фінансового звітування, але не бере участі в податковому плануванні компанії, не зобов'язаний дотримуватися вимог розділу 280, який застосовується лише у випадках, коли ПББ здійснює діяльність з податкового планування.
- Розділ 260 стосується реагування на NOCLAR. Він містить положення, які варіюються залежно від того, чи є ПББ старшим ПББ. Стандарти реагування для ПББ, якій не є старшим ПББ, є простішим і набагато зрозумілішим, ніж для старшого ПББ, що враховує відмінності в їхніх ролях, посадах та сферах впливу в організації-роботодавці.

“

У Кодексі визнається, що на ідентифікацію та оцінку рівня загрози ПББ, впливають характер та обсяг професійної діяльності.

13 Параграф 200.5 A3

5. Пропорційність дій для професійних бухгалтерів у публічній практиці

Кодекс визнає, що ПБПП надають професійні послуги широкому колу суб'єктів у приватному, державному та некомерційному секторах, а також те, що їхня робота є основним фактором, який забезпечує довіру зацікавлених сторін до цих суб'єктів та фінансових ринків, на яких вони діють.

Відповідно, окрім положень Частини 1, Кодекс вимагає від ПБПП дотримуватися положень Частини 3 та, у відповідних випадках, Частин 4А або 4Б стосовно професійних послуг, які вони надають клієнтам. (Частина 5 застосовується окремо до індивідуальних ПБПП та фірм, що виконують завдання з надання впевненості щодо сталого розвитку.)

Розділи Частини 3 Кодексу

Розділ 300 – Застосування концептуальної основи

Розділ 310 – Конфлікт інтересів

Розділ 320 – Професійні призначення

Розділ 321 – Думки третіх сторін

Розділ 325 – Об'єктивність відповідального за перевірку якості завдання та інших прийнятих експертів з огляду

Розділ 330 – Гонорари та інші типи винагороди

Розділ 340 – Спонуки, зокрема дарунки та знаки гостинності

Розділ 350 – Відповідальне зберігання активів клієнта

Розділ 360 – Дії у відповідь на недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Розділ 380 – Послуги з податкового планування

Розділ 390 – Використання роботи зовнішнього експерта

5.1 Пропорційність у застосуванні Концептуальної основи

Кодекс визнає, що на ідентифікацію та оцінку рівня загрози ПБПП впливають характер та обсяг професійної послуги.¹⁴ Наприклад, Наприклад, для малої та середньої практики (МСП), яка складає фінансову звітність для невеликого клієнта, що керується власником, з метою розробки бюджетів, оцінка будь-яких ідентифікованих загроз буде набагато простішою та більш прямолінійною, ніж для великої фірми, яка здійснює складну оцінку активів із залученням зовнішнього експерта для клієнта, що планує значне злиття або поглинання.

Кодекс також визнає, що на ідентифікацію та оцінку ПБПП рівня загрози, що виникає під час надання професійних послуг клієнту, можуть впливати або сприяти наявні умови, політики та процедури, що стосуються:

- а. клієнта та його операційного середовища; та
- б. фірми та її операційного середовища.¹⁵

У контексті МСП, що обслуговує переважно невеликих клієнтів, це означає, що, хоча застосовуються ті самі етичні принципи, застосування концептуальної основи може більше спиратися на глибоке знання фірми та кращу обізнаність із клієнтом, його керівництвом і діяльністю, ніж на врахування впливу будь-яких формальних структур, політик та процедур як у клієнта, так і у фірмі. Це враховує простішу структуру та діяльність фірми, а також загалом менш складний характер її клієнтів порівняно з великими фірмами, які надають послуги більшим та складнішим клієнтам.

¹⁴ Параграфи 120.6 А1 та 300.7 А2

¹⁵ Параграфи 102.6 А1 та 300.7 А1

5.2 Пропорційність у застосуванні інших положень частини 3

Доречність та застосовність інших положень Частини 3 залежать від конкретних фактів та обставин, зокрема:

- Виду послуг, які ПБПП надає клієнту. Наприклад, якщо ПБПП не надає послуг з податкового планування, стаття 380 не застосовується.
- Фактів та обставин конкретної послуги. Наприклад, якщо фірма не використовує результати роботи зовнішнього експерта під час виконання завдання, розділ 390 не застосовується. Аналогічно, якщо фірма вирішила не призначати рецензента якості завдання для завдання з надання впевненості відповідно до відповідних стандартів управління якістю, розділ 325 не застосовується.
- Від того, чи надає ПБПП клієнту послуги з аудиту або надання впевненості. Частина 3 містить певні більш конкретні або суворі положення щодо завдань з надання впевненості, зокрема аудиту фінансової звітності, що відображає підвищений рівень суспільного інтересу до таких завдань.

Тому для ПБПП важливо добре розуміти Частину 3 Кодексу, щоб знати, які положення є релевантними та застосовними до їхніх конкретних ситуацій.

Зверніть увагу: *фірми, що проводять аудит фінансової звітності, дотримуються більш суворих вимог щодо реагування на NOCLAR, та застосовують більш ретельний підхід до оцінки об'єктивності зовнішнього експерта при використанні результатів його роботи, порівняно з іншими видами професійних послуг.*

- Положення щодо дій у відповідь на NOCLAR або підозру на NOCLAR є більш розгорнутими у випадку аудиту фінансової звітності, зокрема стосовно отримання розуміння питання, ескалації його до керівництва та/або тим, кого наділено найвищими повноваженнями (ТКННП), розгляду наслідків для аудиторського звіту, розгляду питання щодо інформування аудиторів компонентів у разі аудиту групи, а також характеру та обсягу будь-яких подальших дій в інтересах суспільства.
- У разі, якщо фірма планує використовувати роботу зовнішнього експерта, інформація, яку необхідно отримати від зовнішнього експерта, щоб фірма могла оцінити його об'єктивність, є більш детальною у разі завдання з аудиту, особливо коли клієнтом є підприємство, що становить суспільний інтерес (PCI).



У частинах 4А та 4Б викладено Міжнародні стандарти незалежності для індивідуальних ПБПП та фірм¹⁶ під час виконання ними завдань з аудиту, огляду та інших завдань з надання впевненості.

¹⁶ Як зазначено в параграфі 400.4 Кодексу, багато положень МСН не встановлюють конкретної відповідальності осіб у фірмі за дії, пов'язані з незалежністю, натомість, для зручності користування вони містять посилання на "фірму".

6. Пропорційність міжнародних стандартів незалежності

Окрім дотримання основних принципів, Кодекс вимагає від ПБПП бути незалежними під час проведення завдань з аудиту, огляду або іншого надання впевненості. Незалежність є надзвичайно важливою для цих завдань, зважаючи на те, що інвестори та інші користувачі покладаються на звіти за результатами аудиту, огляду або надання впевненості при прийнятті рішень щодо розподілу капіталу чи інших питань. Незалежність дозволяє аудитору або фахівцю з надання впевненості виконувати свою роботу, не піддаючись впливам, які ставлять під загрозу професійне судження, що, у свою чергу, дає їм змогу діяти чесно та дотримуватися об'єктивності й професійного скептицизму. Незалежність також допомагає уникнути фактів та обставин, які є настільки значущими, що розсудлива та поінформована третя сторона, ймовірно, дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність або професійний скептицизм фірми чи члена команди, що здійснює аудит, огляд або завдання з надання впевненості, були порушені.

Незалежність не є основоположним принципом, але ті самі загрози дотриманню основоположних принципів можуть також становити загрозу для незалежності.

Кожна з ідентифікованих загроз незалежності має бути оцінена, і, якщо її рівень визнано неприйнятним, усунена відповідно до концептуальної основи, викладеної в Частині 1. У цьому контексті масштабованість, притаманна концептуальній основі, як описано вище, також застосовується до питання незалежності.

Окрім положень, що допомагають фірмам застосовувати концептуальну основу до питання незалежності, МСН розглядають інші конкретні теми, пов'язані з відносинами, інтересами або обставинами, які можуть поставити під загрозу незалежність окремого ПБПП або фірми.

МСН:

- У Частині 4А застосовуються до завдань з аудиту та огляду.
- У Частині 4Б застосовуються до завдань з надання впевненості, що не є завданням з аудиту, огляду або завданням з надання впевненості щодо сталого розвитку, що розглядаються у Частині 5.



Кожна з ідентифікованих загроз незалежності має бути оцінена, і якщо її рівень визнано неприйнятним, то її слід усунути відповідно до концептуальної основи. У цьому контексті масштабованість, притаманна концептуальній основі, також застосовується до питання незалежності.

На основі Части 1 та 3 у Частині 4А встановлюються положення, що забезпечують застосування концептуальної основи до незалежності. З огляду на значний суспільний інтерес до аудиту та огляду фінансової звітності, положення МСН у частині 4А є більш суворими, ніж щодо інших видів завдань з надання впевненості, що розглядаються в частині 4Б.	Частина 4А Розділ 400 – Застосування концептуальної основи до незалежності для завдань із аудиту та огляду Розділ 405 – Аудити групи Розділ 410 – Гонорари Розділ 411 – Політики компенсації та оцінювання Розділ 420 – Дарунки та знаки гостинності Розділ 430 – Фактичний або загрозливий судовий розгляд Розділ 510 – Фінансові інтереси Розділ 511 – Позики та гарантії Розділ 520 – Ділові відносини Розділ 521 – Сімейні та особисті стосунки Розділ 522 – Нещодавня робота у клієнта з аудиту Розділ 523 – Робота в якості директора чи посадової особи клієнта з аудиту Розділ 524 – Працевлаштування у клієнта з аудиту Розділ 525 – Тимчасові призначення персоналу Розділ 540 – Тривала причетність персоналу (з урахуванням ротації партнера) до клієнта з аудиту Розділ 600 – Надання послуг клієнту з аудиту, що не є послугами з надання впевненості
Щодо завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту, огляду та надання впевненості щодо сталого розвитку, що розглядаються у Частині 5, у Частині 4В викладено менш суворий і більш пропорційний підхід до незалежності, що відображає, як правило, нижчий рівень суспільного інтересу до таких завдань.	Частина 4Б Розділ 900 – Застосування концептуальної основи до незалежності для завдань з надання впевненості для завдань із надання впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду та завданнями з надання впевненості щодо сталого розвитку, що розглядаються у Частині 5 Розділ 905 – Гонорари Розділ 906 – Дарунки та знаки гостинності Розділ 907 – Фактичний або загрозливий судовий розгляд Розділ 910 – Фінансові інтереси Розділ 911 – Позики та гарантії Розділ 920 – Ділові відносини Розділ 921 – Сімейні та особисті стосунки Розділ 922 – Нещодавня робота у клієнта з надання впевненості Розділ 923 – Робота в якості директора чи посадової особи клієнта з надання впевненості Розділ 924 – Працевлаштування у клієнта з надання впевненості Розділ 940 – Тривала причетність персоналу до клієнта з надання впевненості Розділ 950 – Застосування концептуальної основи до незалежності для завдань Розділ 990 – Звіти, які містять обмеження щодо їх використання

Зверніть увагу: До аудиту застосовуються біль суворі вимоги до незалежності ніж до інших завдань з надання впевненості, розглянутих у Частині 4Б.

- Якщо аудитор надає клієнту з аудиту послуги, що не є послугами з надання впевненості, у Частині 4А викладено положення щодо застосування концептуальної основи до конкретних фактів та обставин надання таких послуг. Частина 4А також містить чіткі заборони щодо надання певних неаудиторських послуг за конкретних обставин. У контексті інших завдань з надання впевненості, Частина 4Б передбачає підхід, що більше ґрунтується на принципах.
- Частина 4А вимагає, щоб інші фірми в мережі аудитора (мережеві фірми) також були незалежними від клієнта з аудиту. У ній викладено конкретні вимоги, яких повинні дотримуватися мережеві фірми. Однак, відображаючи більш пропорційний підхід, Частина 4Б зосереджується лише на фірмі, яка виконує завдання з надання впевненості. Вона не встановлює вимог щодо незалежності для мережевих фірм у контексті інших завдань з надання впевненості, що входять до її сфери застосування.

6.1 Пропорційність в контексті завдань з аудиту та огляду

Частина 4А застосовується до індивідуальних ПБПП та фірм. Застосовність конкретних розділів та положень частини 4А залежить від різних факторів, таких як характер та обставини завдання, характер клієнта з аудиту, роль та обов'язки відповідних осіб.

Нижче наведено приклади пропорційності Кодексу щодо МСН, що застосовуються до завдань з аудиту та огляду.

Характер та обставини завдання
Чи проводить фірма аудит консолідованої фінансової звітності?
Якщо фірма проводить аудит окремої фінансової звітності клієнта, вона не зобов'язана дотримуватися вимог розділу 405, що застосовується лише до завдань з аудиту консолідованої фінансової звітності.
Чи фірма надає клієнту з аудиту послуги, не пов'язані з наданням впевненості?
Якщо фірма не надає жодних послуг клієнту з аудиту, не пов'язаних з наданням впевненості, вона не зобов'язана дотримуватися вимог розділу 600 та його пунктів.

Характер клієнта з аудиту
Чи клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що публічно торгується?¹⁷
Якщо клієнтом аудиту є суб'єкт господарювання, що публічно торгується, Кодекс визначає, що до складу клієнта завжди входять усі пов'язані з ним суб'єкти господарювання (наприклад, материнська компанія та дочірні підприємства, з урахуванням критеріїв суттєвості).
Однак якщо клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що публічно торгується, для цілей застосування положень щодо незалежності фірма повинна враховувати лише компанії нижнього рівня, над якими клієнт має прямий або опосередкований контроль. Це є більш пропорційним підходом, що враховує вищий рівень суспільного інтересу до публічних компаній.

¹⁷ Суб'єкт господарювання, що публічно торгується – це суб'єкт господарювання, який випускає фінансові інструменти, що передаються та продаються через загальнодоступний ринковий механізм, у тому числі шляхом допуску до організованих торгів на фондовій біржі. Суб'єкт господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, як визначено у відповідному законі або нормативно-правовому акті про цінні папери, є прикладом суб'єкта господарювання, що публічно торгується.

Чи клієнт з аудиту є ПСІ?¹⁸

Якщо клієнт з аудиту є ПСІ, зацікавлені сторони мають підвищені очікування щодо незалежності аудитора через значущість суспільного інтересу до фінансового стану цієї організації. Відповідно, у Частині 4А передбачені більш суворі положення, які застосовуються виключно у випадку клієнтів з аудиту – ПСІ.

Наприклад, якщо клієнт з аудиту – ПСІ, Кодекс забороняє фірмі або мережевій фірмі надавати цьому клієнту послуги з бухгалтерського обліку та рахівництва.¹⁹ Натомість, якщо клієнт з аудиту не є ПСІ, Кодекс дозволяє фірмі або мережевій фірмі надавати послуги з бухгалтерського обліку та рахівництва клієнту з аудиту за умови, що (а) ці послуги мають рутинний або механічний характер; та (б) фірма усуває будь-які загрози, рівень яких перевищує прийнятний.²⁰

Ролі та обов'язки окремих осіб

Чи є член команди з аудиту ключовим партнером з аудиту?

Деякі положення щодо незалежності, викладені в Частині 4А, визначаються залежно від того, чи є член команди з аудиту ключовим партнером з аудиту (КПА). Наприклад:

- Кодекс забороняє фірмі оцінювати КПА або надавати йому компенсацію на основі успіху партнера в продажі послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнту з аудиту.²¹ Для всіх інших членів команди з аудиту Кодекс передбачає застосування концептуальної основи.²²
- Кодекс передбачає положення, що стосуються тривалої співпраці персоналу фірми з клієнтом з аудиту. Для клієнтів з аудиту – ПСІ, у Частині 4А встановлено обов'язкові вимоги щодо ротації партнерів для КПА після того, як вони виконували цю роль у завданні з аудиту протягом 7 років сукупно. Необхідний період незалучення є пропорційним ролі КПА.²³ Якщо КПА є партнером із завдання, період незалучення складає 5 років. Якщо КПА є відповідальним за перевірку якості завдання, період незалучення складає 3 роки. Для всіх інших КПА період незалучення складає 2 роки. Для членів команди із завдання, які не є КПА, застосовується концептуальна основа.²⁴



Якщо ПБПП виконує завдання з надання впевненості щодо сталого розвитку в межах сфери застосування IESSA, він повинен дотримуватися положень щодо етики та незалежності, викладених у IESSA (тобто, у Частині 5 Кодексу). Положення IESSA є еквівалентними положенням Частин 1–4А Кодексу, що застосовуються до завдань з аудиту – що відображає однаковий рівень суспільного інтересу до обох типів завдань.

Однак, IESSA враховує специфічні особливості завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку.

Щодо пропорційності IESSA, будь ласка, ознайомтеся з публікацією персоналу IESBA, доступною за цим [посиланням](#).

18 Суб'єкт господарювання є ПСІ, якщо він підпадає під будь-яку з наступних категорій:
(а) суб'єкт господарювання, що публічно торгується;
(б) суб'єкт господарювання, однією з основних функцій якого є залучення депозитів від громадськості;
(в) суб'єкт господарювання, однією з основних функцій якого є надання страхових послуг громадськості; або
(г) суб'єкт господарювання, визначений як такий законом, нормативно-правовими актами або професійними стандартами.

19 Параграф R601.6

20 Параграф R601.5

21 Параграф R411.4

22 Параграф 411.3 A1-A3

23 Параграфи R540.11-13

24 Параграфи 540.3 A1 – R540.4

7. Пропорційний та цілеспрямований підхід до документування

Кодекс в цілому заохочує, але не вимагає документації, за винятком конкретних обставин. Зокрема, Кодекс вимагає документації:

- Для ПБПП, якщо може виникнути порушення конфіденційності внаслідок конкретного розкриття інформації клієнту та отримання згоди цього клієнта щодо усунення конфлікту інтересів.²⁵
- Для ПБПП, який виконує аудит фінансової звітності, під час під час реагування на NOCLAR або підозру на NOCLAR.²⁶
- Для фірми, що виконує завдання з аудиту або огляду,
 - коли застосовуються застережні заходи для реагування на загрозу незалежності або якщо загроза потребувала значного аналізу, і фірма дійшла висновку, що рівень загрози вже є прийнятним.²⁷
 - під час усунення порушення вимоги щодо незалежності.²⁸

Цей пропорційний та цілеспрямований підхід дозволяє зосередитися на документуванні ключових суджень, обговорень та висновків щодо питань, що мають особливе значення, без встановлення жорстких вимог до ведення документації та пов'язаних з цим витрат.

“

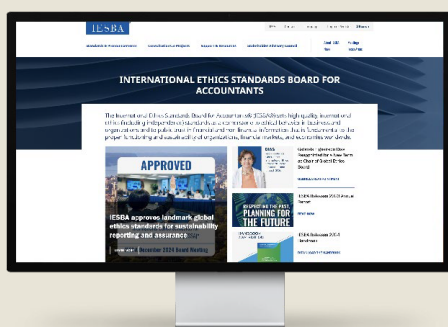
Пропорційний та цілеспрямований підхід до документації зосереджується на ключових судженнях, обговореннях та висновках щодо питань, що мають особливе значення, не встановлюючи при цьому жорстких вимог до ведення документації та пов'язаних з цим витрат.

25 Параграф R310.13

26 Параграф R360.28

27 Параграф R400.60

28 Параграфи R400.88-89



ПРО РМСЕБ

РМСЕБ встановлює високоякісні міжнародні стандарти етики (в тому числі щодо незалежності) як основу етичної поведінки в бізнесі та організаціях, а також довіри громадськості до фінансової та нефінансової інформації, що має фундаментальне значення для належного функціонування та сталого розвитку організацій, фінансових ринків та економік у всьому світі.

Дізнайтеся більше про РМСЕБ на www.ethicsboard.org.

Авторські права на Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), проєкти для громадського обговорення, консультаційні документи та інші публікації РМСЕБ (IESBA) належать МФБ (IFAC).

Міжнародний фонд з етики та аудиту™ (IFEATM), Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA®) та Міжнародна федерація бухгалтерів® (IFAC®) не несуть відповідальності за збитки, заподіяні будь-якій особі, яка діє або утримується від дій, покладаючись на матеріали цієї публікації, незалежно від того, чи такі збитки спричинені недбалістю чи іншим чином.

Авторські права © травень 2026 р. належать Міжнародній федерації бухгалтерів (IFAC). Усі права захищені.

Для перекладу, відтворення, зберігання, передачі або інших подібних видів використання цього документа потрібен письмовий дозвіл, за винятком випадків, коли документ використовується виключно в особистих, некомерційних цілях. Дозвіл на копіювання цього документа не поширюється на використання цієї публікації для навчання або використання систем штучного інтелекту без попереднього письмового дозволу від IFAC.

"Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів", "Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)", "Міжнародні стандарти етики для надання впевненості щодо сталого розвитку (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)", "невідповідність законодавству та нормативним актам", "Міжнародна федерація бухгалтерів", "РМСЕБ", "МФБ", "IESBA", "NOCLAR" та логотип РМСЕБ є товарними знаками МФБ або зареєстрованими товарними знаками та знаками обслуговування МФБ у США та інших країнах. "Міжнародний фонд етики та аудиту" та "IFEATM" є торговельними марками IFEA або зареєстрованими торговельними марками та знаками обслуговування IFEA в США та інших країнах.

Для отримання інформації про авторські права, торгові марки та дозволи, будь ласка, відвідайте Permissions або зверніться до Permissions@ifac.org.

Ця публікація персоналу РМСЕБ "Пропорційність Кодексу РМСЕБ" опублікована Міжнародною федерацією бухгалтерів у травні 2026 року англійською мовою, перекладена на українську мову Аудиторською палатою України у жовтні 2026 році та використовується з дозволу МФБ (IFAC). Затвердженим текстом усіх публікацій МФБ є текст, опублікований МФБ англійською мовою. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу, а також за дії, які можуть виникнути в результаті такого перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою "Публікація персоналу РМСЕБ. Пропорційність Кодексу РМСЕБ" © 2026 належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Авторське право на текст українською мовою "Публікація персоналу РМСЕБ. Пропорційність Кодексу РМСЕБ" © 2026 належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Назва мовою оригіналу: IESBA Staff Publication – Proportionality of IESBA Code

За дозволом на відтворення, зберігання, передачу або інше подібне використання цього документа звертайтеся за адресою: Permissions@ifac.org