

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Мирошниченко Тетяна Дмитрівна

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Аудит і аналіз бізнесу»
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «Бакалавр»

Студентка групи ОАБ-41

Мирошниченко Т.Д. _____

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОТРИМАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ...	6
1.1. Сутність і нормативне регулювання професійної етики аудитора.....	6
1.2. Принципи професійної етики аудитора.....	10
1.3. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України.....	16
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПІВ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРАМИ.....	21
2.1. Дотримання принципу якості аудиторських послуг	21
2.2. Професійна компетентність аудитора	26
2.3. Дотримання аудитором принципу конфіденційності	27
2.4. Політика аудиторської фірми по дотриманню вимог незалежності та об'єктивності	32
2.5. Загрози дотримання професійної етики аудитором	38
Висновки до розділу 2	40
ВИСНОВКИ.....	42
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	43
ДОДАТКИ.....	Помилка! Закладку не визначено. 1

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Довіра, повага та престиж професії аудитора є невід’ємними складовими професійного середовища та гарантими високої якості наданих аудиторських послуг. В умовах випереджаючого технічного розвитку суспільства, зміни культурних цінностей, стабілізація розвитку суспільних відносин повинна забезпечуватися етичними знаннями та вимогами.

Сучасні тенденції розвитку та дотримання етичних вимог в аудиті, засвідчують наявність численних проблемних питань, які потребують нагального вирішення. Значне посилення впливу загроз дотримання аудиторами принципів професійної етики на рівень якості наданих послуг, виникнення етичних конфліктів та порушення норм професійної відповідальності, зумовлюють підвищення недовіри до представників аудиторської професії та результатів їх діяльності. У зв’язку з посиленням негативних тенденцій в сфері дотримання аудиторами етичних вимог, додаткового дослідження потребують питання пошуку напрямів та розробки механізмів, які б забезпечили належну реалізацію вимог професійної етики як неодмінної умови ефективного функціонування інституту аудиту.

Проблемні питання дотримання вимог професійної етики аудитора досліджені в наукових працях В.П. Бондаря, Л.М. Одінцової, О.Л. Загорянської, Н.М. Проскуріної, В.В. Рядської, Н.А. Салової, В.Ю. Фабіянської та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Разом з тим, більш детального дослідження та вирішення вимагають проблемні питання недотримання аудиторами норм професійної етики, що призводить до зниження якості наданих аудиторських послуг та довіри до системи аудиту в Україні.

Метою дослідження є аналіз проблемних питань, дослідження сучасних тенденцій та визначення напрямів подальшого розвитку професійної етики аудитора в умовах реформування нормативного забезпечення аудиторської

діяльності в Україні

Завдання дослідження. Відповідно до мети в роботі необхідно вирішити такі завдання:

- вивчити сутність і нормативне регулювання професійної етики аудитора;
- проаналізувати принципи професійної етики аудитора;
- окреслити проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України
- вивчити механізм дотримання принципів професійної етики аудиторами;
- окреслити загрози дотримання професійної етики аудитором.

Предметом дослідження є теоретичні і нормативно-правові бази професійної етики в аудиторській діяльності.

Об'єктом дослідження є принципи професійної етики аудиторської діяльності та механізм їх дотримання

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти щодо здійснення застосування принципів професійної етики аудиторської діяльності, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, статистичні дані Держкомстату України, Державного комітету регулювання фінансових послуг України.

Методи дослідження. Для вирішення поставленої мети в бакалаврській роботі мети було використано такі методи дослідження як порівняння, елімінування, перерахунок показників, прийом балансових співвідношень, балансовий і сальдовий прийоми, спосіб аналітичних групувань.

Новизна отриманих результатів полягає в наступному:

- 1) узагальнено світовий та вітчизняний досвід впливу на поведінку аудиторів з метою корегування їх поведінки під час надання аудиторських послуг на високому професійному рівні.
- 2) визначено механізм дотримання кожного з принципів професійної етики аудиторами;
- 3) визначено загрози дотримання професійної етики аудитором.

Практичне значення одержаних результатів полягає у відображенні автором особливостей використання принципів професійної етики аудитора у практичній діяльності.

Публікації. Основні ідеї здійсненого дослідження опубліковано у статті:

Мирошниченко Т.Д. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України // Збірник наукових праць студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу. – 2019. – Випуск 1/2019. – С. 64-68.

Обсяг і структура роботи. Бакалаврська робота складається із вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури та додатків. Вона викладена на 80 сторінках основного тексту, ілюстрована 11 таблицями, 10 рисунками. Список використаної літератури включає 72 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОТРИМАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Сутність і нормативне регулювання професійної етики аудитора

Для аудиторів дуже важливо, щоб їх клієнти, а також треті особи, що користуються фінансовою звітністю, довіряли якості аудиту і інших наданих їм послуг. Суспільна довіра до якості професійних аудиторських послуг, що надаються, зростає тоді, коли в рамках даної професії існують високі стандарти здійснення професійної діяльності, а також їх поведінки.

Для будь-якої професії потрібен етичний кодекс, оскільки люди, що займаються цією професією, зацікавлені у суспільній довірі, високій якості своїх послуг незалежно від поведінки окремих представників цієї професії. Для аудиторів дуже важливо, щоб їх клієнти, а також треті особи, що користуються фінансовою звітністю, довіряли якості аудиту і інших наданих їм послуг. У більшості таких осіб немає ні часу, ні достатньої підготовки для оцінки якості проведення аудиторської перевірки. Суспільна довіра до якості професійних аудиторських послуг, що надаються, зростає тоді, коли в рамках даної професії існують високі стандарти здійснення професійної діяльності, а також їх поведінки.

В світовій практиці існує декілька способів впливу на поведінку аудиторів з метою корегування їх поведінки під час надання аудиторських послуг на високому професійному рівні (рис. 1.1).

Істотний вплив на рівень роботи аудиторів має Кодекс професійної етики. Він повинен забезпечити стандарти поведінки аудиторів.

Докладні кодекси професійної етики аудиторів розробляють професійні організації аудиторів, прагнучи передбачити можливі їх поведінки в різних ситуаціях.



Рис. 1.1. Способи, за допомогою яких регулюється поведінка бухгалтерів (аудиторів) в США

Сучасні процеси формування ринку надання аудиторських послуг, обумовлюють необхідність дослідження базових морально-етичних принципів даної професії, що пов'язано зі значними порушення принципів професійної етики аудиту. В цілому, розглядаючи сутність професійної етики, слід відмітити, що як і етика у широкому сенсі, вона виробляється і формується поступово. В процесі історичної еволюції змінюються та вдосконалюються підходи, моральні та етичні принципи певної професії, а тому, можна констатувати, що професійна етика еволюціонує.

Існують різні визначення поняття «професійна етика». Так на думку Бралатана В. П., Гуцаленко Л. В. та Зdirко Н. Г. «професійна етика» - це система конкретизованих моральних норм і принципів з врахуванням особливостей тієї чи іншої професійної діяльності людей [47, С.13]. Більш розширення професійну етику трактує Чижевська Л.В., розуміючи під даним

поняттям кодекс поведінки, що визначає конкретний тип моральних взаємовідносин між людьми, які вважаються оптимальними, з точки зору виконання ними своєї професійної діяльності [**Помилка! Джерело посилання не знайдено.** с. 400]. Проте найбільш детально дане поняття розглядає Р. Г. Апресян, який наводить декілька визначень даного поняття:

...

Принципи професійної етики аудиторів в світі розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants (IFAC, яка як основу етичних вимог запропонувала Кодекс етики професійних бухгалтерів (Code of Ethics for Professional Accountants), які стосуються як професійних бухгалтерів, так й аудиторів [3].

Кодекс етики професійних бухгалтерів за структурою складається з трьох частин і передмови. Частина А – загальне застосування кодексу (Part A: General Application of the Code). В цій частині визначаються основні принципи професійної етики бухгалтерів і надається концептуальна основа, дотримання якої є обов'язковим для усіх представників професії. Частина Б (Part B: Professional Accountants in Public Practice) – стосується професійних бухгалтерів-практиків, тобто бухгалтерів та аудиторів, які працюють у компаніях, що надають спеціалізовані бухгалтерські та аудиторські послуги. Частина В (Part C: Professional Accountants in Business) надає інформацію для професійних бухгалтерів-практиків у бізнесі (бухгалтери, які працюють на підприємствах, в установах, організаціях) [6].

Тобто, друга та третя частини Кодексу етики професійних бухгалтерів пояснюють, як потрібно застосувати концептуальну основу в практичних конкретних ситуаціях. Цілі та фундаментальні принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів (за винятком конкретно визначених обмежень) є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів і аудиторів, незалежно від того, чи займаються вони публічною практикою, чи працюють у певних галузях промисловості, торгівлі, державному секторі або в освіті тощо. Для

однозначності тлумачень, Кодекс етики професійних бухгалтерів містить також перелік визначень, які застосовуються у Кодексі.

Розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів Кодекс етики є основою для розробки національних рекомендацій щодо етики професійних бухгалтерів в усіх країнах світу. Кодекс установлює загальні норми поведінки професійних бухгалтерів та аудиторів і стверджує основні принципи, яких їх мають дотримуватися професійні бухгалтери та аудитори, щоб досягти спільних цілей.

Необхідно враховувати, що професійні бухгалтери та аудитори в усьому світі працюють у середовищі з різними культурними традиціями і нормативними вимогами. Однак слід завжди дотримуватись основної мети Кодексу етики професійних бухгалтерів. В Кодексі також зауважено, що, якщо національні вимоги певної країни суперечать положенню Кодексу, то в такому випадку національна вимога переважає, тобто має більшу силу [4].

йбільш дієвим механізмом даного контролю є закріплення основних норм щодо дотримання професійної етики у вигляді положень нормативно-правових та законодавчих актів. Так в Україні діяльність аудиторських компаній регламентується законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», де, в тому числі, передбачається цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм. Так, у ст. 21 даного закону передбачається, що аудитор (аудиторська компанія) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність у разі неналежного виконання взятих на себе зобов'язань. При цьому, розмір майнової відповідальності компаній, що здійснюють аудит (аудиторів) повинна бути не більше ніж розмір збитків компанії- замовника аудиту, які він поніс від дій/бездіяльності аудиторів.

Таблиця 1.1

Фундаментальні принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів (КЕПБ)

...

зв'язку із зазначеним виникла потреба у створенні звіту правил та положень, яких повинен дотримуватись кожен аудитор у своїй професійній діяльності. Ще на етапі виникнення аудиторської діяльності в Україні було

прийнято Кодекс професійної етики аудитора України. Але із затвердженням Аудиторською палатою України у 2003 році у якості національних стандартів аудиту Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, набув чинності Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ), перший з яких був прийнятий у липні 1996 р. На поточний момент в Україні чинною є редакція КЕПБ, що переглянула МФБ у липня 2009. Цей Кодекс видано АПУ окремою збіркою [5]. Він набрав чинності з 1 червня 2011 року;

Загалом текст КЕПБ поділяється на 3 частини. Нижче у табл. 2.6 надано принципи, які розміщено тільки у Частині А, що є загальними при застосуванні Кодексу.

Аудиторська палата України своїм Рішенням № 290/7 від 27.02.2014 р. вирішила прийняти Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у редакції 2012 року для обов'язкового застосування аудиторами України з 1 травня 2014 року.

1.2. Принципи професійної етики аудитора

Аудит в нашій країні пройшов значний етап розвитку, аналіз проходження якого дозволяє зробити певні висновки. Особливої уваги сьогодні потребує вивчення проблем, пов'язаних з підвищенням організаційно-якісного характеру аудиту, які виникають в процесі формування його як виду економічної діяльності.

Однією з проблем, що вимагають нагального вирішення, є довіра суспільства до аудиторів та замовника аудиторських послуг до виконавця. Користувачі аудиторських послуг перебувають у певній залежності від оцінки їх діяльності аудиторами, тому що це значно впливає на їх майбутнє.

...

Аналіз фінансових подій на американському ринку цінних паперів показує, що недостатньо побудувати систему підтвердження і розкриття економічної інформації, поставити її на технологічні рейки і забезпечити до неї

вільний доступ усіх учасників ринку. Важливо, щоб інформація, яка подається інвесторам, була достовірною, а аудиторські підтвердження якісними та неупередженими. Забезпечення умов незалежності аудиторів та формування інституту відповідальності керівників за подання фальсифікованої звітності, на цей час, стають основою системи забезпечення достовірності фінансової звітності.

...

Професійна етика впливає на аудиторську професію шляхом формування моральних вимог, категорій та норм поведінки осіб, які мають відношення до аудиторської діяльності. Цим самим професійна етика створює передумови для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі таких професійно-моральних якостей як чесність, самокритичність, принциповість, повага тощо.

Таким чином, ділова репутація аудитора залежить не тільки від норм, які встановлені законодавством, але й від особистих якостей фахівців, які присвятили себе аудиторській діяльності.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин важливого значення набуває переосмислення моральних проблем спілкування, що є одним з важливих питань розвитку професійної етики. Як зазначає Чижевська Л.В.: “під професійною етикою, як правило, розуміють кодекс поведінки, що визначає конкретний тип моральних взаємовідносин між людьми, які вважаються оптимальними з точки зору виконання ними своєї професійної діяльності” [69, с. 400].

...

Аудитору необхідно дотримуватись етичних принципів при виконанні своїх завдань перед користувачами аудиторських послуг, при цьому досягаючи певних цілей для підйому престижу професії. Дотримання принципів етики забезпечує реалізацію ряду цілей аудитора (рис. 1.2).

...

Рис. 1.2. Принципи професійної етики аудитора та цілі, які досягаються при їх дотриманні [13]

Кожен принцип професійної етики аудитора містить професійні та моральні вимоги, яких аудитору необхідно дотримуватись:

– ...

Професійна етика аудитора не вичерпується наведеними у Кодексі правилами поведінки. Етика та її дисциплінуюча дія є основою саморегулювання аудиторської діяльності. Аудитори повинні враховувати у своїй діяльності інтереси третіх осіб.

Дотримання етичних норм і правил аудиторами надзвичайно важливе в специфічних умовах роботи комерційною інформацією. Аудиторам в процесі перевірки стають відомими складові комерційної таємниці господарюючого суб'єкта, проблеми його діяльності, тонкощі розвитку, сильні і слабкі сторони. Можливість використання цієї інформації непорядним аудитором широка: розпочинаючи з шантажу, закінчуючи продажем інформації конкурентам. Тому порушення аудиторами етики в частині принципу конфіденційності абсолютно неприпустиме, оскільки воно може спричинити найтяжчі наслідки для їх клієнтів. У зв'язку з тим, що користувачі бухгалтерської звітності потребують впевненості в абсолютній якості аудиторського висновку, у Кодексі до аудиторських фірм та аудиторів висуваються жорсткі вимоги. Крім цього розвивається система професійного контролю за якістю роботи аудиторів, професійними організаціями висуваються додаткові вимоги до професійної підготовки аудиторів.

Зміст норм етичної поведінки визначає концептуальну основу для дотримання фундаментальних принципів професійної етики. Відповідно до цієї концептуальної основи кожен професійний бухгалтер зобов'язаний ідентифікувати загрози цим фундаментальним принципам та застосовувати застережні заходи для забезпечення захисту цих принципів [с.7, МФБ Етика]. При цьому організації-члену МФБ або фірмі не дозволяється застосовувати менш

жорсткі стандарти, ніж викладені в Кодексі.

Кодекс акцентує увагу на тому, що характерною особливістю аудиторської професії є прийняття відповідальності перед громадськістю, що охоплює клієнтів, кредиторів, уряд, роботодавців, працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів [42, п. 9].

Для більш детального розгляду концептуальної основи етики аудиторів проаналізуємо структуру Кодексу етики професійних бухгалтерів (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Зміст фундаментальних принципів етики аудиторів згідно Кодексу етики професійних бухгалтерів [42, КЕПБ]

...

Аналіз положень Кодексу дозволяє визначити, що концепція професійної поведінки розповсюджується на всі сфери діяльності аудитора та впливає на його відношення до своїх обов'язків перед суспільством.

Кодекс етики – прерогатива не тільки практики бухгалтерського обліку. Однією зі складових Кодексу етики професійних бухгалтерів є кодекс професійної поведінки. Його положення визначають тип поведінки, яку суспільство вправі очікувати від фахівців, і таким чином, зміцнюють впевненість суспільства в якості професійних послуг, що надаються, визначають, як необхідно поводити себе аудитору при виникненні конфлікту інтересів між користувачами аудиту та між сторонами при проведенні аудиту в рамках договірних відносин.

Кодекс професійної поведінки містить загальні етичні принципи та цілі, до яких повинен прагнути представник будь-якої професії, а також допустимий рівень професійної поведінки. Порушення цих правил, як вважають Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейллі, М.Б. Хірш, – це поведінка аудитора нижче стандартного рівня [22, с. 124].

Не дивлячись на високі вимоги Кодексу, зауваження професійної спільноти, аудитори нашої країни, як і за кордоном, допускають недотримання певних принципів етики у своїй діяльності (табл. 1.3).

Вітчизняними аудиторами частіше порушуються такі принципи як чесність та об'єктивність, це проявляється у тому, що аудитори при проведенні аудиту, виявляють помилки та допомагають замовнику їх виправити, не відображаючи цього у висновку. Оскільки порушуються вказані два принципи, це спричиняє порушення принципу технічних стандартів. Натомість дотримання усіх без виключення принципів етики визначається ЗУ “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”: “При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів” [27, с. 22].

Таблиця 1.3

Аналіз дотримання принципів професійної етики аудиторами України

...

Професійна етика аудитора повинна забезпечувати захист та узгодження інтересів суспільства, держави, працівників та власників, сприяти їх соціальному захисту. Як зазначає В. Олексюк, “каменем спотикання тут є обставина, що аудиторська фірма, яка виконує аудит стану обліку та звітності на підприємстві, працює на замовлення цього самого підприємства, чю систему обліку та звітності вона перевіряє. У такому випадку у будь-якій аудиторській фірмі закладено, принаймні на поверхні, непереборне зіткнення інтересів. Їй властива спокуса не приймати жодних дій, які могли б нанести шкоду своєму клієнтові. Аудитор виявляється затисненим між молотом вимог відносно конфіденційності та кувалдою дотримання інтересів суспільства” [45, с. 11].

Професійна етика базується на концептуальній основі, суть якої полягає в тому, що аудитор прагне зберегти рівновагу між трьома типами інтересів:

власника, який замовляє аудит; управлінця, який звітує перед власником; та власними інтересами. Цю залежність можна прослідкувати на рис. 1.3.

...
Рис. 1.3. Взаємозв'язок відносин при наданні послуг аудитором

Як видно з рис. 2, інтереси усіх сторін мають досить тісний взаємозв'язок. Тому під час кожної аудиторської перевірки аудитором вирішується дилема – як дотримуючись принципів етики, надати висновок, який би не ввів в оману зовнішніх користувачів інформації і при цьому не зашкодив інтересам підприємства, яке перевірялось.

Аналіз змісту принципів професійної етики аудиторів, умов їх дотримання, інтересів сторін аудиту показали необхідність у регламентації етичної професійної поведінки. Потреба у такій регламентації виникає у тих випадках, коли від представників професії вимагається підвищена моральна відповідальність, що як раз і проявляється в аудиторській діяльності.

Етика аудитора відіграє важливу роль при виконання обов'язків аудитора перед замовником, оскільки впливає на репутацію аудитора і на фінансові результати його діяльності, на сприйняття професії суспільством в цілому.

Дослідження практики аудиторської діяльності показало, що аудитори не дотримуються таких принципів професійної етики як чесність, об'єктивність та принцип технічних стандартів. Це спричинено наданням допомоги аудиторами у виправленні помилок в бухгалтерському обліку за наслідками проведеного аудиту. Випадки недотримання принципів професійної етики вимагають не тільки законодавчого передбачення необхідності дотримуватись вимог МСА та Кодексу, але й встановлення належного контролю за дотриманням аудиторами вимог та утворення інституту відповідальності за їх порушення.

Якщо практикуючий аудитор планує свою роботу, або формує власну думку за наслідками проведеного аудиту, йому необхідно брати до уваги всі фактори та психологічні аспекти, які можуть вплинути на його незалежність, неупередженість висновку, формувати власну поведінку в ході виконання

аудиторських завдань суворо в межах етичних вимог. Аудитор повинен глибоко відчувати психологію кожної сторони, яка намагається використати результати аудиту для власних цілей, знати фактори, які спричиняють конфлікти, і вміти їх розв'язувати, не порушуючи етичних принципів.

Аудитор повинен підтримувати престиж професії і тому не може дозволяти собі будь-яких вчинків які б могли зашкодити його репутації та репутації професії в цілому. А тому він повинен уникати ситуацій, які можуть впливати на його об'єктивність та неупередженість. При проведенні аудиту необхідно не виправляти помилки, які були виявленні, а відображати їх у висновку та надавати рекомендації щодо їх усунення безпосередньо самим бухгалтером.

Згідно з принципами професійної етики аудитор повинен відповідати рівню професії, контролювати свою поведінку у суспільних місцях, не приймати подарунків від замовників його послуг, дотримуватись правил етикету. Оцінюючи діяльність однієї людини, суспільство виносить оцінку всієї професії.

1.3. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України

Негативний імідж України як потенційної країни реципієнта іноземних інвестицій пов'язаний, окрім проблем корупційної складової розвитку національної економіки, також із непрозорістю фінансової звітності вітчизняних компаній. Зокрема, останні демонструють формальне ставлення до забезпечення достовірності та повноти розкриття фінансової та іншої суттєвої інформації, переважно через те, що мало розуміють користь такого розкриття для компанії, з точки зору задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів.

Проте, така ситуація ускладнюється і тим, що особи, діяльність яких покликана сприяти адекватному розкриттю підприємствами інформації та знизити рівень невпевненості її користувачів, за умов жорсткої конкуренції у сфері аудиту прагнуть максимізувати і власні економічні та інші вигоди,

ставлячи цим під загрозу фундаментальні принципи професійної етики аудитора.

...

На жаль, як показує практика, принцип чесності може бути порушений у таких питаннях взаємодії аудитора з клієнтом: 1) формування неправдивої або неповної інформації з суттєвих питань аудиту, що має бути повідомлена управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями (згідно з МСА 260 та МСА 265); 2) формування неправдивої або необгрунтованої думки аудитора про фінансову звітність клієнта (порушення вимог МСА 700 та МСА 705 в частині ігнорування підстав модифікації аудиторської думки або неврахування критеріїв при визначенні виду модифікації); встановлення економічно необгрунтованої ціни на послуги аудиту, виходячи з мотивів переслідування власної економічної вигоди, або встановлення ціни, виходячи з розцінок роботи аудиторів (при фактичній роботі помічників аудитора).

Наступний принцип - принцип об'єктивності [1, п. 120.1] - полягає у тому, що аудитор не має йти на компроміс у своєму професійному судженні, на практиці пов'язаний з комплексом загроз незалежності. Зокрема, він пов'язаний із загрозами власного інтересу (страх втрати вигідного клієнта зумовлює ризик висловлення необ'єктивної думки), загрозами власної оцінки (неможливість об'єктивної оцінки інформації, у підготовці якої брав участь аудитор), загрози тиску (страх перед погрозами або тиском, які чинили клієнт або треті сторони породжують схильність до висловлення думки, зорієнтованої на вимоги таких суб'єктів).

Разом з тим, недотримання принципу об'єктивності може відбуватися при ігноруванні загроз на момент їх виникнення, зокрема, при формулюванні думки аудитором (розкриття лише окремих -лише позитивних або лише негативних - сторін діяльності, недотримання нейтральності формулювань в аудиторському звіті). Це є наслідком існуючого конфлікту інтересів на момент прийняття клієнта або при ухваленні рішення про співпрацю з ним або, навпаки, існування загрози сімейних та дружніх стосунків.

Згідно з п. 130.1 Кодексу етики, принцип професійної компетентності та належної ретельності означає зобов'язання «а) підтримувати професійні знання та вміння на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; б) надавати професійні послуги, діяти ретельно, відповідно до застосованих технічних та професійних стандартів» [1, п. 130.1]. При цьому, як показує практика аудиторської діяльності, реалізація цього принципу відбувається на всіх етапах аудиторської перевірки:

- ...

Принцип конфіденційності, відповідно до п. 140.1 Кодексу етики, означає зобов'язання аудитора утримуватися від розкриття інформації, отриманої під час виконання завдання, та / або її використання для власної вигоди або в інтересах сторін [1, п. 140.1]. Дотримання даного принципу забезпечується шляхом запровадження суворої системи інформаційної безпеки аудиторської фірми, що враховує цілий ряд елементів, зокрема, безпеку інформаційної системи, безпеку документації фірми та клієнтів, обмеження доступу до окремих підрозділів фірми сторонніх осіб тощо.

Останній принцип професійної етики, що зветься професійною поведінкою, полягає у тому, що під час своєї діяльності аудитор має поводитися таким чином, щоб не дискредитувати власну професію чи колег по фаху, а також не поширювати інформацію про власні корисні знайомства з клієнтом або з представниками владних структур, висвітлювати про аудиторську фірму виключно правдиву інформацію, що може бути перевірена та використана потенційними клієнтами для ухвалення рішення про можливу співпрацю на основі врахування досвіду аудиторів у даній галузі, професійної компетентності тощо.

Зауважимо, що дотримання даних принципів має бути регламентоване та організоване на різних рівнях забезпечення контролю якості аудиторських послуг. Зокрема, за результатами власних досліджень можемо виокремити чотири рівні: міжнародний, національний, локальний, особистісний (табл. 1.4).

Рівні забезпечення контролю якості аудиторських послуг

...

Не дивлячись на те, що елементи системи контролю якості містять відповідні етичні вимоги, вважаємо, що дотримання етичних принципів реалізується і у всіх інших елементах, зокрема так, як описано в додатку А.

Варто наголосити на тому, що темним кольором у додатку А позначено розробку внутрішніх документів (регламентів, положень, стандартів тощо) у зв'язку з тим, що їх розробка та запровадження до діяльності аудиторської фірми формалізує середовище контролю якості, конкретизує права та обов'язки членів групи із завдання та посадових осіб фірми та становить базис попередження виникнення загроз незалежності та загроз недотримання принципів професійної етики.

Дотримання фундаментальних принципів професійної етики можна забезпечити шляхом організації на аудиторській фірмі належної системи контролю якості аудиторських послуг, зокрема, шляхом розробки внутрішньої фірмової ...

Застосування даного положення слугуватиме базисом формування відповідних процедурних регламентів при роботі з клієнтом аудиторської фірми, створюватиме основу для розробки та конкретизації положень інших внутрішніх стандартів та положень, що визначають порядок дій аудитора під час виконання завдання з аудиту.

Вивчення теоретичних та практичних аспектів дотримання принципів професійної етики аудитора в Україні дозволило дійти таких висновків:

- ...

Висновки до розділу 1

Дослідження, здійснене у розділі 1 дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. В світовій практиці існує декілька способів впливу на поведінку аудиторів з метою корегування їх поведінки під час надання аудиторських послуг на високому професійному рівні. Істотний вплив на рівень роботи аудиторів має Кодекс професійної етики. Він повинен забезпечити стандарти поведінки аудиторів.

2. Професійна етика – це система моральних норм професійної діяльності або ж Кодекс. Загалом текст КЕПБ поділяється на 3 частини.

...

3. Аудитору необхідно дотримуватись етичних принципів при виконанні своїх завдань перед користувачами аудиторських послуг, при цьому досягаючи певних цілей для підйому престижу професії. ...

4. Професійна етика аудитора не вичерпується наведеними у Кодексі правилами поведінки. ...

5. Аудиторська палата України своїм Рішенням № 290/7 від 27.02.2014 р. вирішила прийняти Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у редакції 2012 року для обов'язкового застосування аудиторами України з 1 травня 2014 року.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПІВ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРАМИ

2.1. Дотримання принципу якості аудиторських послуг

Нормативно-правове регулювання якості аудиторських послуг в Україні представляють:

- ...

Закон висуває ряд вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Зокрема, стаття 23 Закону висуває вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності.

Стаття 40 Закону стверджує, що контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними:

- міжнародних стандартів аудиту,
- принципу незалежності,
- ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг,
- дотримання вимог цього Закону.

Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

...

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності інших фірм, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України:

...

Інспекцією та Аудиторською палатою України має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям:

1) ...

Перед початком проведення перевірки з контролю якості інспектор повинен задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ним та суб'єктом аудиторської діяльності, перевірка якого здійснюватиметься. Інспектор може здійснювати перевірку суб'єкта аудиторської діяльності, з яким його пов'язували трудові відносини або відносини власності, контролю тощо, не раніше ніж через три роки після припинення таких відносин.

Інспекція та Аудиторська палата України можуть залучати до перевірки з контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності експертів. У такому разі щодо експертів мають бути виконані вимоги незалежності, встановлені до інспекторів.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає:

- тестування внутрішніх процедур,

- здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

...

При проведенні перевірки з контролю якості робочі документи обираються виходячи з аналізу ризиків невиконання суб'єктом аудиторської діяльності завдання з аудиту фінансової звітності в обсязі та за процедурами, визначеними міжнародними стандартами аудиту.

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації.

Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання рекомендації щодо їх виправлення та встановлюють строк їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

Інспекція за дорученням Ради нагляду здійснює регулярний моніторинг змін на ринку аудиторських послуг, зокрема оцінює:

...

Зрозуміло, що такі суб'єкти аудиторської діяльності повинні привести свою систему контролю якості у відповідність до вимог Закону. Дані вимоги можуть бути також враховані при створенні власної системи контролю якості тими суб'єктами аудиторської діяльності, які тільки розпочинають свій шлях, але мають на меті займатися обов'язковим аудитом в майбутньому. В

попередніх публікаціях я виклала свій аналіз вимог нормативних актів з питань аудиту, що стосуються одного питання, а саме, створення аудиторськими фірмами системи контролю якості аудиторських послуг.

Розглянемо вимоги статті 23 Закону та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг (далі – Положення) щодо системи контролю якості та моїм баченням щодо їх відмінностей.

Таблиця 2.1

Порівняння вимог статті 23 Закону та Положення з національної

....

Вимоги Закону щодо впровадження політики та процедур, що забезпечать дотримання з боку аудиторів та ключового партнера незалежності та об'єктивності, перетинаються з вимогами Положення щодо впровадження політики та процедур, направлених на дотримання відповідним персоналом етичних вимог.

Основними елементами внутрішнього контролю прийнято вважати: контрольне середовище; оцінка ризиків; процедури внутрішнього контролю; інформація і комунікація; моніторинг.

Таким чином, Положення висовує вимоги про створення лише одного елемента внутрішнього контролю – контрольного середовища – у той час, як Закон вже вимагає запровадження системи внутрішнього контролю в цілому, з механізмами такого контролю та методиками оцінки ризиків.

Стосовно впровадження заходів та засобів для захисту систем обробки інформації ситуація аналогічна. Положення вимагає лише впровадження процедур задля забезпечення конфіденційності, зберігання, цілісності, зрозумілості і відтворюваності документації з завдання. Проте, як системою обробки інформації є сукупність технічних засобів, програмного забезпечення, методів обробки інформації, дій персоналу, що направлена на забезпечення виконання автоматизованої обробки інформації. Отже, аудиторським фірмам потрібно попрацювати в цьому напрямку.

Закон розширює підстави для інформування. Якщо, Положення вимагає створити політику та процедури, направлені на забезпечення своєчасного повідомлення про порушення вимог до незалежності, то Закон вже вимагає впровадити політику та процедури, що забезпечать інформування про усі факти порушень вимог Закону. Для того, щоб визначитися про які порушення потрібно повідомляти, потрібно перш за все визначитися, які саме вимоги до аудиторських фірм Закон висовує. Наведу деякі із них:

...

Таким чином, вимога Закону про запровадження дієвих механізмів для попередження, ідентифікації та усунення загроз своєї незалежності не є новою. Положення також передбачає встановити відповідні політики та процедури.

Вимоги Закону про запровадження політики та процедур виконання завдання, процедур нагляду та перевірки роботи виконавців узгоджуються з відповідними вимогами Положення. Новою є вимога про обов'язковість проведення інструктажу. Під інструктажем слід розуміти доведення до працівників аудиторської фірми змісту основних вимог щодо організації роботи, результатів аналізу допущених чи можливих помилок на робочих місцях, поглиблення знань і навичок.

Кількість, зміст і організація аудиторської документації майже не регламентовані. ...

Закон, так же як і Положення, зобов'язує аудиторські фірми створити систему контролю якості аудиторських послуг. При цьому, як бачите, погляд на коло осіб, що можуть нести відповідальність за організацію і ефективне функціонування такої системи, в цих документах трохи відрізняється.

Об'єктивність - відсутність упередженості, конфлікту інтересів та неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні та ділові судження.

Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів...

Вимога про впровадження стимулюючої політики оплати праці персоналу, залученого для виконання завдань з обов'язкового аудиту, є новою.

Отже тим аудиторським фірмам, що планують виконувати завдання з обов'язкового аудиту, потрібно додатково попрацювати над цим питанням.

На відміну від Закону Положення вимагає від аудиторських фірм щорічну оцінку системи контролю якості. При впровадженні політики та процедур системи внутрішнього контролю аудиторським фірмам потрібно приділити належну увагу у тому числі моніторингу та процесу здійснення оцінки ефективності внутрішнього контролю з метою своєчасного вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків.

2.2. Професійна компетентність аудитора

Професія аудитора має свої особливості, виходячи з яких аудитор повинен:

- ...

Шлях аудитора до професійної компетентності може бути розділений на дві стадії (рис. 2.1).

Аудитор (Auditor) - фізична особа, яка:

1) ...

...

Рис. 2.1. Шлях аудитора до професійної компетентності

Аудитор провадить аудиторську діяльність:

1) ...

Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності.

Не може бути аудитором особа, яка:

...

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

1) має вищу освіту;

2) підтвердила (а) високий рівень теоретичних знань та (б) професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;

3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Професійна компетентність підтверджується шляхом:

...

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками:

...

Атестованою за результатами кваліфікаційного іспиту може бути особа, яка:

- ...

Іспити проводяться у письмовій або електронній формі. Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації. Особа, яка має намір бути аудитором, повинна.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання.

2.3. Дотримання аудитором принципу конфіденційності

Аудитор зобов'язаний зберігати в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, яка одержана ним при наданні професійних послуг, без

обмеження в часі і незалежно від продовження або припинення безпосередніх відносин з ним.

Аудитор не повинен використовувати конфіденційну інформацію клієнта, що стала йому відомою при виконанні професійних послуг, для своєї вигоди або для вигоди будь-якої третьої сторони.

Передбачаються виняткові ситуації, коли публікація або інше розголошення конфіденційної інформації щодо клієнтів не вважатиметься порушенням аудитором професійної етики (рис. 2.2).

...

Рис. 2.2. Ситуації, в яких аудитору дозволяється розголошення конфіденційної інформації щодо клієнта

На сьогодні в законодавстві України не передбачено загальні та спеціальні правила конфіденційності та не окреслено принципи конфіденційності аудитора під час проведення аудиту, на відміну від більшості країн Євросоюзу, де діють правила конфіденційності для аудиторів які здійснюють аудиторську перевірку.

Відповідно до п.1 ст. 505 Цивільного Кодексу України, комерційною таємницею вважається інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових не є відомою та легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію [71]. Отже, поняття «комерційна таємниця» можна визначити як таке, що базується на загальному визначенні категорії «інформація», яка відповідно до ст. 1 Закону України «Про інформацію» визначається як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [2]. Зрозуміло, що в цьому разі інформація має статус конфіденційної. За п. 1.4.2. Положення «Про зовнішні перевірки контролю якості аудиторських

послуг», конфіденційна інформація - це відомості, які стали відомі контролерам у ході проведення перевірки про замовників суб'єкта аудиторської діяльності, порядок ціноутворення професійних послуг та їх вартість, окрім того, зміст результатів надання аудиторських послуг, зміст робочих документів, методологія та техніка перевірок або надання інших професійних послуг, а також особисті дані виконавців і співвиконавців, у тому числі розмір їхніх гонорарів (доходів). При цьому до порядку ціноутворення професійних послуг

Положенням визначено: погодинні ставки, методика визначення вартості, надбавки та знижки [3]. Відповідно до п. 4.4. Кодексу професійної етики аудиторів України, що втратив чинність у 2003 р., питання про конфіденційність у роботі аудитора поширювалося не тільки на процеси розкриття інформації перед третіми особами. Така вимога передбачала недопущення того, що аудитор, який отримав конфіденційну інформацію в процесі роботи, міг би використовувати її в особистих цілях або навіть створювати враження (видимість) того, що він використовує її в особистих цілях або в інтересах третьої сторони. Також п. 4.2. цього Кодексу зобов'язував аудитора завжди, скрізь і в усьому дотримуватися конфіденційності, за винятком випадків, коли аудиторіві надано особливі повноваження в розкритті інформації про діяльність клієнта (висновок договору з державними органами на проведення незалежної аудиторської перевірки при ліквідації підприємства), або існували обставини, що зобов'язують аудитора розкривати інформацію [4] (тобто тільки у випадках, спеціально передбачених ст. 187 Кримінального кодексу України) [34]. Таким чином, сумнівним мало вигляд положення, відповідно до якого аудитор повинен був точно знати і вміти виявляти факти вчинення особливо тяжких злочинів з боку клієнта, таких як державна зрада, порушення Конституції України, шпигунство та інших особливо тяжких злочинів, передбачених вищенаведеною статтею Кримінального кодексу України, оскільки варто врахувати, що в силу обмежених професійних знань у галузі права і юриспруденції аудитор не може дати абсолютно точну оцінку фактові порушення Кримінального кодексу України і тому може припуститися

помилки, що призведе до серйозних порушень конфіденційності. Іншими словами, аудитор не є фахівцем у галузі розкриття злочинів, тому не має права судити про неправомірні дії з боку клієнта.

На сьогодні, на жаль, не розроблено нового Кодексу професійної етики аудиторів України замість нечинного. Питання конфіденційності аудиторів більш-менш висвітлено в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [8]. Цей міжнародний Кодекс етики повинен виступати моделлю для розроблення національних етичних рекомендацій. Він установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, що їх повинні дотримуватися професійні бухгалтери (аудитори) з метою досягнення загальних цілей. Так, одним із фундаментальних принципів роботи аудиторів кодексом визначено принцип конфіденційності, зокрема вказано, що чітке дотримання принципу конфіденційності аудитором повинно бути метою його роботи, що обумовлює довіру до професії та є визнанням виконання його послуг на найвищому рівні [40, с. 22 -23].

Отже, принцип конфіденційності аудитора під час проведення аудиту полягає в такому:

- ...

Таким чином, принцип конфіденційності в роботі аудитора не тільки пронизує всю його професійну діяльність, а й виходить за межі ділового кола, зберігається навіть після закінчення відносин між ним та клієнтом або роботодавцем.

Питання правового захисту комерційної таємниці під час аудиторської перевірки в Україні на сьогодні є актуальним для підприємницької діяльності суб'єктів господарювання в усіх сферах їхньої діяльності, оскільки вагома частка прибутку будь-якої організації нерозривно пов'язана з отриманням і використанням різних видів інформації. Причому в епоху ринкових відносин інформація стає особливим видом товару, яка має конкурентну вартість. Здебільшого для підприємця найціннішою є та інформація, яку він використовує для досягнення цілей свого підприємства і розголошування якої

може обмежити чи взагалі позбавити його можливості досягнути мети або вирішити завдання, тобто створює загрозу безпеці підприємницької діяльності. Варто також зауважити, що українські підприємці та юристи вказують на слабкість законодавства нашої країни щодо захисту підприємств від промислового шпіонажу, що часто зумовлює настороженість стосовно аудиторської перевірки. Адже подекуди підприємці звинувачують у викраденні, розголошенні комерційної таємниці аудиторів, які, на їхню думку, мають більш сильні правові позиції, оскільки факт недотримання принципу конфіденційності важко довести, а спокуса «винагородою» за промисловий шпіонаж є серйозною.

Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитор має доступ до конфіденційної інформації про справи клієнта, недоступної широкій громадськості, тому ... Аудиторською палатою України стягнень у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката і ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифіката та ліцензії [6].

Водночас на захист комерційної таємниці суб'єкта господарювання виступає Закон України «Про інформацію» [2... Кодексом професійної етики аудиторів України (Норматив №4) прямо не передбачена у змісті та структурі договору на проведення аудиту відповідальність за розкриття конфіденційної інформації. Відповідно до п.13 типового договору на проведення аудиту відповідальність аудитора обмежується такими основними положеннями: відповідальність за якість виконаних робіт; відповідальність за дотримання термінів робіт і відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт [31].

Таким чином, суб'єкту підприємницької діяльності задля попередження розголошення цінної інформації доцільно буде запропонувати аудиторів підписувати, окрім згаданого вище договору на проведення аудиту, додаткову угоду про нерозголошення отриманої внаслідок аудиторської перевірки конфіденційної інформації. ... систему матеріально-технічного забезпечення (склад торгових клієнтів, представників і посередників, потреби в сировині,

матеріалах, комплектувальних вузлах і деталях, джерела задоволення цих потреб; транспортні й енергетичні потреби), а та без сумніву, впливає не лише на їх власний економічний добробут, а й країни загалом.

Також відомості про принципи керівництва підприємством (застосовувані і перспективні методи керівництва виробництвом; факти ведення переговорів, предмет і цілі нарад і засідань органів керування; плани підприємства щодо розширення виробництва) тощо. Ці та інші важливі дані, а також матеріальну відповідальність за їх розголошення можна прописати в додатку до основного договору або в окремому договорі про конфіденційність.

Важливо зазначити, ... у цілому покладаються на аудиторів щодо надійної перевірки фінансового обліку і звітності, компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування. Сумлінне виконання своїх професійних обов'язків та етична поведінка аудитора,

2.4. Політика аудиторської фірми по дотриманню вимог незалежності та об'єктивності

Незалежність аудитора – це одне з ключових положень Кодексу. Аудитори зобов'язані відмовитися від надання професійних послуг, якщо є обґрунтовані сумніви в їх незалежності від організації клієнта та її посадовців. В підсумковому документі, що оформляє результати аудиторської послуги, аудитор повинен заявити про свою незалежність відносно клієнта.

Відповідно до глосарію МСА незалежність (Independence) включає:

...

Виконання аудиту САД можливо, за умови, якщо: аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці та не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи (п.1 ст. 10)

Вимоги Закону до Аудиторів та САД щодо забезпечення незалежності.

Аудитори та САД зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту інтересів, а також впливу договірних або інших відносин (п. 2 ст.10). □ Аудитори та САД зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана (п.3 ст.10).

Законом забороняється надання аудиторських послуг у таких випадках (частина 4 ст. 10 Закону): У разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

- ...

Близькі родичі та члени сім'ї (для п.4 ст. 10 Закону), хто вони, та як визначити? Визначення терміну "близькі особи" в Законі відсутнє. У відповідності до визначення цього терміну в ст. 1 Закону України "Про запобігання корупції" № 1700-VII від 14 жовтня 2014 року: «близькі особи - особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом і мають взаємні права та обов'язки із суб'єктом, зазначеним у частині першій статті 3 цього Закону (крім осіб, взаємні права та обов'язки яких із суб'єктом не мають характеру сімейних), у тому числі особи, які спільно проживають, але не перебувають у шлюбі, а також - незалежно від зазначених умов чоловік,

дружина, батько, мати, вітчим, мачуха, син, дочка, пасинок, падчерка, рідний брат, рідна сестра, дід, баба, прадід, прабаба, внук, внучка, правнук, правнучка, зять, невістка, тесть, теща, свекор, свекруха, усиновлювач чи усиновлений, опікун чи піклувальник, особа, яка перебуває під опікою або піклуванням згаданого суб'єкта»;

Члени сім'ї. Хто вони? Визначення терміну «члени сім'ї» також в Законі відсутнє. У відповідності до ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції», «члени сім'ї - особи, які перебувають у шлюбі, а також їхні діти, у тому числі повнолітні, батьки, особи, які перебувають під опікою і піклуванням, інші особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки (крім осіб, взаємні права та обов'язки яких не мають характеру сімейних), у тому числі особи, які спільно проживають, але не перебувають у шлюбі».

Додаткові обмеження до Аудиторів, які брали участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності (ст.10 частина 8) Протягом щонайменше одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, - протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг не мають права:

1) ...

Додаткові заборони, визначені Законом, які впливають на незалежність аудитора (ст. 12 Закону). Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів, власникам (засновникам, учасникам) суб'єкта аудиторської діяльності, а також його пов'язаним особам забороняється втручатися в аудиторську діяльність аудитора у спосіб, що порушує його незалежність та загрожує об'єктивності його думки.

До особливостей проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес (розділ 6 Закону) слід віднести незалежність та об'єктивність аудиторів та ключового партнера при наданні аудиторських послуг, зокрема шляхом впровадження відповідних політики та процедур, а також наявність системи контролю за їх виконанням.

САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити (п.1 та п.6 ст. 23): запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності.

Оцінка загроз незалежності: що треба документувати до початку виконання завдань з обов'язкового аудиту (вимоги частини 1 ст. 28 Закону):

1) ...

Оцінка загроз незалежності: що треба документувати аудиторам суспільно значимих підприємств (вимоги частини 2 ст. 28 Закону). На додаток до вимог, зазначених у частині 1 цієї статті, САД, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які будуть залучені до виконання завдання, повинні оцінити та задокументувати інформацію про:

1) ...

Вимоги, визначені Законом, щодо встановлення винагороди за послуги з обов'язкового аудиту (ст. 26 Закону) – кількісний вплив (1) □ Якщо загальна сума винагороди, отримана від ПСІ, за кожен з останніх 3-х років поспіль перевищує 15 % загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності з обов'язкового аудиту фінансової звітності, САД зобов'язаний поінформувати про це аудиторський комітет підприємства і вжити заходів для забезпечення незалежності, узгоджених з аудиторським комітетом. При цьому аудиторський комітет може прийняти рішення про проведення контрольного огляду завдання іншим суб'єктом аудиторської діяльності, який відповідно до цього Закону має право проводити аудит фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, до затвердження аудиторського звіту.

Вимоги, визначені Законом, щодо встановлення винагороди за послуги з обов'язкового аудиту (ст. 26 Закону) – кількісний вплив (заборона). Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес (надалі-ПСІ), якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 %

загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності впродовж 5 -ти років поспіль.

8 обмежень (заборона відповідно до ст. 27 Закону) на одночасне надання ПСІ, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та деяких неаудиторських послуг (ч.4 ст. 6 Закону)

1) ...

Одне особливе-можливість надання послуг з оцінки з одночасним надання ПСІ послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності (ч.4 ст. 6 та ч.3 ст.27 Закону) Суб'єкт аудиторської діяльності та/або учасник аудиторської мережі (мережі) має право надавати послуги з оцінки, у разі, якщо:

- а) такі послуги не впливають прямо або мають несуттєвий вплив окремо або в цілому на фінансову звітність, що підлягає аудиту;
- б) оцінка впливу на фінансову звітність, що підлягає аудиту, належним чином задокументована та пояснена у додатковому звіті, що направляється аудиторському комітету замовника;
- в) суб'єкт аудиторської діяльності дотримується принципів незалежності, встановлених цим Законом.

Період дії, заборони щодо надання неаудиторських послуг з одночасним надання ПСІ послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності (див ч.1 та 4 ст. 6 та ч.4 ст.27 Закону)

....

В Кодексі перераховані основні обставини, які можуть завадити незалежності аудитора або дозволять сумніватися в його фактичній незалежності (рис. 2.3).

...

Рис. 2.3. Обставини, які дозволяють сумніватися в фактичній незалежності аудитора

Такі обставини поділені за декількома напрямками.

В контексті фінансових взаємовідносин з клієнтом в даному випадку

розуміють:

- ...

Призначення в підприємствах означає участь аудитора (керівників аудиторської фірми) в будь-яких органах управління організації клієнта, його основних і дочірніх організацій. За вищезгаданими обставинами незалежність аудитора вважається порушеною, якщо вони виникли, продовжували існувати або були припинені в періоді, за який повинні бути виконані аудиторські послуги.

Під особистими і сімейними відносинами в кодексі розуміють споріднені та особисті дружні відносини з директорами і вищим управлінським персоналом організації клієнта.

Викликає підозрілість і надмірна гостинність клієнта щодо аудитора, а також отримання аудитором від клієнта товарів і послуг за цінами, що істотно відрізняються від ринкових.

Під поняттям колишні партнери в кодексі маються на увазі:

...

В тих випадках, коли отримання винагороди (оплата за договором) за послуги від клієнта або групи клієнтів складає значну частину загального річного прибутку аудитора або аудиторської фірми, фінансова залежність від такого клієнта може поставити під сумнів незалежність аудитора і аудиторської фірми.

Можливий негативний вплив поточного або майбутнього судового процесу на здатність аудитора чесно і неупереджено виконувати аудиторські послуги по відношенню до даного клієнта також може розглядатися як сумнів в його незалежності. Як можливий негативний вплив на незалежність аудитора можуть розглядатися також судові (арбітражні) справи між аудитором (аудиторською фірмою) і клієнтом, які ведуться, або майбутні (можливі).

2.5. Загрози дотримання професійної етики аудитором

Великий перелік обставин може поставити під загрозу дотримання окремих або усіх фундаментальних принципів. Ці обставини становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску (рис. 2.4).

....

Рис. 2.4. Загрози дотримання професійної етики аудитором

Існують різні причини і обставини, що можуть становити загрозу дотримання принципів професійної етики (табл. 2.2).

Багато різних обставин або їх сукупність можуть вливати на рівень дотримання професійної етики аудитором. Неможливо передбачити усі обставини, які створюють загрози для незалежності та визначити відповідні заходи, яких необхідно вжити. Окрім того, характер завдань з аудиту може бути різним, і, як наслідок, можуть існувати певні загрози, які вимагають вживання відповідних застережних заходів.

Кожна аудиторська фірма та кожен аудитор - суб'єкт підприємницької діяльності для забезпечення відповідності вимогам Кодексу етики повинні розробити для конкретних обставин професійної практики свої внутрішні стандарти та положення щодо професійної етики. Як зазначалось у попередніх розділах, усі вітчизняні аудитори, які здійснюють професійну діяльність, щорічно протягом 40 навчальних годин удосконалюють свої професійні знання, в тому числі і з питань професійної етики.

Таблиця 2.2

Приклади обставин, що можуть створювати загрозу дотримання принципів професійної етики

...

Потреба у роз'ясненні правил поведінки виникає тоді, коли від аудиторів-практиків надходять запитання щодо застосування якогось окремого правила. Відділ професійної етики Американського інституту дипломованих бухгалтерів

дає необхідні роз'яснення з цього приводу, які перед набуттям статусу офіційних розсилаються до багатьох аудиторів-практиків, щоб отримати їхній відгук.

Висновки до розділу 2

Дослідження здійснене у розділі 2 дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. Нормативно-правове регулювання якості аудиторських послуг в Україні представляють:

- ...

2. Аудитором може бути фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, Шлях аудитора до професійної компетентності може бути розділений на дві стадії: досягнення професійної компетентності і підтримка її на належному рівні. Професійна компетентність підтверджується шляхом:

...

Окрім того, аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання.

3. Аудитор зобов'язаний зберігати в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, яка одержана ним при наданні професійних послуг, без обмеження в часі і незалежно від продовження або припинення безпосередніх відносин з ним. Принцип конфіденційності аудитора під час проведення аудиту полягає в такому:

- ...

Аудитор не повинен використовувати конфіденційну інформацію клієнта, що стала йому відомою при виконанні професійних послуг, для своєї вигоди або для вигоди будь-якої третьої сторони. Передбачаються виняткові ситуації, коли публікація або інше розголошення конфіденційної інформації щодо клієнтів не вважатиметься порушенням аудитором професійної етики.

4. Незалежність аудитора – це одне з ключових положень Кодексу. Відповідно до глосарію МСА незалежність (Independence) включає:

...

В Кодексі перераховані основні обставини, які можуть завадити незалежності аудитора або дозволять сумніватися в його фактичній

незалежності (рис. 3.13). Такі обставини поділені за декількома напрямками: фінансові взаємовідносини з клієнтом, особисті і сімейні відносини, оплата за договором, призначення в підприємствах, колишні партнери, поточний або майбутній судовий процес.

5. Великий перелік обставин може поставити під загрозу дотримання окремих або усіх фундаментальних принципів. Ці обставини становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску.

Існують різні причини і обставини, що можуть становити загрозу дотримання принципів професійної етики, наприклад:

...

ВИСНОВКИ

У бакалаврській роботі здійснено комплексне вивчення механізму дотримання аудитором професійної етики, що базувалося на вивченні нормативно-правової, методичної та наукової літератури галузі дослідження, а також розроблено пропозиції вдосконалення. Результати дослідження дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

...

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамик Б.П. Джерела формування коштів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та аналіз їх використання / Б.П. Адамик, А.С. Скірка // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Т. 1. – № 3. – С. 5–20
2. Адамик Б.П. Особливості інституційної організації державного регулювання діяльності банків в Україні / Б.П. Адамик // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2013. – Том 14. № 2. – С. 6-11.
3. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.
4. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23).
5. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121,
6. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
7. Апресян Р.Г. Вид на профессиональную этику // Ведомости Научно-исследовательского института прикладной этики. Вып. 25: Профессиональная этика / Под ред. В.И. Бакштановского и Н.Н.Карнаухова. Тюмень: НИИПЭ, 2004. С. 160-181.
8. Аудит системи управління якістю продукції та послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/quality_management.html?_m=publications&_t=rec&id=747.

9. Аудит: навч. посіб. / [С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.] – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
10. Балазюк О.Ю. Професійна етика бухгалтера в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні // Економіка і суспільство. 2017. Вип. 10. С. 710-714.
11. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
12. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю / В. П. Бондар, Ю. В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1 (31).
13. Бондар В.П. Принципи професійної етики аудитора України та проблеми їх реалізації // ВІСНИК ЖДТУ № 2 (44). – С. 13-20.
14. Бондар В.П. Професійна етика в діяльності аудиторів: проблеми, загрози та перспективи дотримання в Україні // Аудитор України. 2017. № 1-2 (254-255). С. 30-35.
15. Бралатан В. П. Професійна етика. / В. П. Бралатан, Л. В. Гуцаленко, Н. Г. Здирко // Навч. посіб.- К.: Центр учбової літератури, 2011. - 252 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
17. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
18. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
19. Гордієнко М.І. Компетентність професіоналів з аудиту – запорука успіху бізнесу –
<http://repo.snau.edu.ua:8080/bitstream/123456789/4454/1/Гордієнко%20М.%20І.%20Компетентність%20професіоналів.pdf>
20. Горелова В.Ю. До питання правового захисту комерційної таємниці

під час їх аудиторської перевірки в Україні // Правничий вісник Університету «КРОК». –

21. Давидов Г.М. Аудит як розділ про господарський контроль // Вісник Львівської комерційної академії (серія економічна). – 2004. – № 16. – С. 43-44.

22. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

23. Дмитренко І.Н. Контроль якості аудиту: від стандартів до практики / І.Н. Дмитренко // Теорія і практика непокладу аудиту в Україні : зб. тез і текстів на Всеукр. науково-практ. конф. – К., 2001. – 186 с. – С. 132–135.

24. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.

25. Драч С.В. Якість роботи аудитора – основне питання сьогодення / С.В. Драч // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні : зб. тез і текстів виступів на Всеукр. науково-практ. конф. – К., 2001. – С. 36–37.

26. Драч С.В. Якість роботи аудитора – основне питання сьогодення // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції.-Київ, 2001. – 186 с. – С. 36-37.

27. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V.

28. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017

29. Закон України «Про інформацію» від 02 жовтня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1992. - № 48. - С. 650.

30. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів. Редакція 2012 р. - К., 2014. - 172 с.

31. Кодекс професійної етики аудиторів України № 73 від 18 грудня 1998 р. (втратив чинність на підставі Рішення Аудиторської палати №128/1 від 30 жовтня 2003 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу :

http://www.uazakon.com/documents/date_1t/pg_inwzqxq/index.htm

32. Кодекс професійної етики аудиторів України. - К. : Основа, АПУ, 2006. - 288 с.

33. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена Рішенням Аудиторської палати України від 26.09.2013 № 279/7 : зі змінами згідно рішення Аудиторської палати України : від 01.12.2016 № 334/5 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : Мір://%'%ГЛ.арихот.иа/аДасЪтеПз/агїіс1е/50/Концепція_якіст_аудиторс_ких_послугЛос.

34. Кримінальний кодекс України : за станом на 17 січня 2015 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

35. Ластовецький В.О. Увагу якості аудиторських послуг // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – Київ, 2001. – 186 с. – С.58-59.

36. Лосева Н. А. Факторы и условия обеспечения качества аудиторских услуг / Н. А. Лосева // Бухгалтерский учёт, статистика. – 2008. – №3(40). – С. 354-358.

37. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні: монографія / Н.Г. Мельник. – Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.

38. Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I : Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. - 986 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

39. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I : Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. - К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. - 986 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

40. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2006 р. / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. - К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. - 1152 с.

41. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: вид. 2007 р. / пер. з англ. мови О.В. Селезньова, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківської, С.О. Кулікова. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ» «СТАТУС», 2007. – 1172 с.

42. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.

43. Одінцова Л.М., Загорянська О.Л. Організація контролю якості аудиту в Україні // Вісник КДПУ. 2006. Випуск 2 (37). Частина 2. С. 146-151. 3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/225819>.

44. Озеран В.О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / В.О. Озеран, М.В. Корягін // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід : зб. тез і текстів доповідей на міжнародно-практ. конф. з аудиту. – К., 2003 – 185 с.

45. Олексюк В. Профессиональная этика, права и обязанности аудитора // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 19. – С. 10-

13.

46. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33

47. Пархоменко Є. Ю. Професійна етика в аудиторській діяльності // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – <http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/periodicals/b-obl/161/10.pdf>

48. Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: монографія / Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.

49. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене Рішенням Аудиторської палати України : від 27.09.2007 № 182/4 : зі змінами [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apuxom.ua/attachments/article/50/iHi iKЯ_1Лoc.

50. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>.

51. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативних актів Аудиторської палати України. Рішення Ради Аудиторської палати України від 31.01.2019 р. № 7/1. URL: <https://www.apu.com.ua/wpcontent/uploads/2018/10/%D0%A0%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-7.1.pdf>

52. Проскуріна Н.М. Застосування етичних норм в сучасних реаліях аудиту // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2014. Вип. 2(6). С. 99-103.

53. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. К.: Інформ.-аналіт. агенство, 2011. 739 с.

54. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О.Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ–аналіт. агенство». – 2008. – 493 с.

55. Редько О.Ю. Деякі методологічні аспекти суттєвості в аудиті

звітності господарських товариств / О.Ю. Редько, К.О. Редько // Науково-виробничий журнал / Серія : Економіка та підприємництво. – 2002. – № 4 // Міжнар. науково-практ. конф. «Держава та регіони», «Актуальні проблеми теорії та практики аудиту в Україні» 25–26.04.2002. – 286 с.

56. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів / Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apuxom.ua/attachments/artideЛ/reestr_vkl_071216.xls.

57. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу ; Європейський Союз ; Рекомендації, міжнародний документ від 1 січня 2002 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_176

58. Рішення аудиторської палати України про затвердження положення «Про зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг» № 302/9 від 30 жовтня 2014 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://dobudova.com/index.php/uk/normatyvni-dokumenty/4603-pro-zatverdzhennia-polozhennia-pro-zovnishni-perevirky-systemy-kontrohu-iakosti-audytorskykh-poslulh>

59. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ.: – М.: KRMG, Аудиторская Фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.

60. Руденко І. І. Етичні аспекти обліку та аудиту / І. І. Руденко, О. О. Лаврова // Фінансовий простір. - 2013. - № 2. - С. 113-120.

61. Рудницький В.С., Гончарук Я.В. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.

62. Рядська В.В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2014. № 1. С. 253-259.

63. Салова Н., Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи Аудитор / Наталія Салова // України Аудитор України. – № 6 (235). – 2015. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:https://www.pspaudit.com.ua/files/psp_14-19_salova.pdf

64. Саченко С. І. Особливості облікової політики щодо оцінки необоротних активів./ С.І.Саченко, В.М. Панасюк, О.М. Черешнюк// Соціально - економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб.матер.Всеукр.наук.-практ.конф., м.Вінниця, 18 квітня 2018 року.: у 2-х т. - Т.1/ ред.кол.:ВННІЕ ТНЕУ.- Тернопіль: Крок, 2018. - 250 с. С.108-109

65. Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163

66. Саченко С.І., Адамик О.В. Інформаційні технології та їх роль в управлінні діяльністю страхових компаній // Аналітичний інструментарій в маркетинговій діяльності/РВ Федорович [та ін.]; за ред. проф. РВ Федоровича.– Тернопіль: ФО-П Шпак ВБ, 2018.–308 с.

67. Суха О.Р. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні / О.Р. Суха, О.В. Марчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rstu.rv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.doc.

68. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.

69. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

70. Фабіянська В.Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 132-143.

71. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України . - 2003. - № 40-44. - С. 356.

72. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 504 с.

73. Шалімова Н. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту / Н.Шалімова // Актуальні проблеми економіки. - 2009. - № 5 (95). - С. 237–248.

74. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учень. – 2-е узд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА – М., 2001. – 352 с.

75. Шерстюк О. Л. Визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Економічний Вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – № 3(03). – С. 145-148.

76. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Р. Романів, М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Вип. 8, ч. 2. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 416–422.

77. Шестерняк М.М. Теоретичні засади спільної діяльності в правовому полі України / М.М. Шестерняк // Наука і економіка. – 2009. – № 4(16). Т. 2. – С. 222-230

78. Шульга С.В. Проблемні питання, тенденції та напрями розвитку професійної етики аудитора – <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15587046927316.pdf>

79. Этика : учеб. пособие / Т.В. Мишаткина, З.В. Бражникова, Н.И. Мушинский и др. ; под ред. Т.В. Мишаткиной, Я.С. Яскевич. – 3-е изд., стереотип. – Мн. : Новое знание, 2004. – 509 с.

80. Ямборко Г.А. Професійне забезпечення розвитку обліку: етика і мораль бухгалтера. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/profesiyne-zabezpechennya-rozvitku-obliku-etika-i-moral-buhgaltera.html>

81. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O., "Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms," *2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.

82. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

83. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181, 2015

84. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck, *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*. Dec 2015, Vol. 4, No. 1 (December 2015), pp. 73-100.

85. Code of Ethics for Professional Accountants [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

86. Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services. Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg, *The Accounting Review*. Jul 2015, Vol. 90, No. 4 (July 2015) pp. 1469-1496.

87. Chereshtnyuk O., Panasyuk V., Sachenko S. and Adamyk O. (2019) Fuzzy-multiple approach in choosing time factor for implementation of the innovative project. IDAACS 2019.

88. Semenysheva N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. (2019) The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. *INTELLECTUAL ECONOMICS*. Vol. 13(2).

89. International Scientific Journal “Internauka”. Series: “Economic Sciences” <http://www.inter-nauka.com/magazine/economy/>