

УДК 657.6

Шульга Світлана Володимирівна

кандидат економічних наук, доцент

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Шульга Светлана Владимировна

кандидат экономических наук, доцент

Национальная академия статистики, учета и аудита

Shulha Svitlana

PhD in Economics, Associate Professor

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Новіченко Людмила Степанівна

кандидат економічних наук, доцент

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Новиченко Людмила Степановна

кандидат экономических наук, доцент

Национальная академия статистики, учета и аудита

Novichenko Lyudmila

PhD in Economics, Associate Professor

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Щирська Ольга Василівна

кандидат економічних наук

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Щирская Ольга Васильевна

кандидат экономических наук

Национальная академия статистики, учета и аудита

Cshyrs'ka Ol'ga

PhD in Economics

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

DOI: 10.25313/2520-2294-2019-5-4972

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ, ТЕНДЕНЦІЇ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ
ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРА
ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ, ТЕНДЕНЦИИ И НАПРАВЛЕНИЯ
РАЗВИТИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ
PROBLEM ISSUES, TRENDS AND DIRECTIONS FOR DEVELOPING
PROFESSIONAL ETHICS OF AUDITOR**

***Анотація.** Динамічні зміни в системі реформування аудиту в Україні, модифікація системи атестації аудиторів, посилення нормативних вимог до якісного рівня наданих аудиторських послуг призводять до необхідності перегляду трендів подальшого розвитку професійної етики аудиторів. Престиж та довіра до професії аудитора базуються на відповідності фахівця професійним вимогам та дотриманні етичних вимог. Володіння відповідними етичними знаннями, вміння застосовувати етичні принципи в повсякденній діяльності та при вирішенні етичних конфліктів, забезпечують незалежність аудитора та високу якість результатів наданих аудиторських послуг.*

В статті досліджені та систематизовані проблемні питання дотримання вимог професійної етики аудиторів в сучасних умовах реформування системи аудиторської діяльності в Україні. На основі оцінки наявних тенденцій розвитку професійної діяльності аудиторів, в умовах виникнення етичних конфліктів при здійсненні аудиторської діяльності, розроблені пропозиції з вдосконалення подальших напрямів розвитку професійної етики аудитора в частині вдосконалення інфраструктури й системи нормативно-правового та методологічного забезпечення реалізації положень Кодексу етики професійних бухгалтерів; підвищення вимог до розробки внутрішніх регламентів та процедур дотримання професійної етики на рівні суб'єктів аудиторської діяльності; поліпшення нормативно-методичного забезпечення навчального процесу з питань

професійної етики аудиторів. Використання запропонованих пропозицій з удосконалення інституційного базису регулювання дотримання вимог професійної етики аудиторів забезпечить підвищення престижу професії аудитора, зростання довіри до результатів та якості наданих аудиторських послуг.

Ключові слова: *професійна діяльність, професійна етика, принципи професійної етики, загрози.*

Аннотация. *Динамические изменения в системе реформирования аудита в Украине, модификация системы аттестации аудиторов, ужесточение нормативных требований к качественному уровню предоставляемых аудиторских услуг, обуславливают необходимость пересмотра трендов развития профессиональной этики аудиторов в будущем. Престиж и доверие к профессии аудитора базируются на соответствии специалиста профессиональным требованиям и соблюдении этических требований. Владение соответствующими этическими знаниями, умение применять этические принципы в повседневной деятельности и при решении этических конфликтов, обеспечивают независимость аудитора и высокое качество результатов предоставляемых аудиторских услуг.*

В статье исследованы и систематизированы проблемные вопросы соблюдения требований профессиональной этики аудиторов в современных условиях реформирования системы аудиторской деятельности в Украине. Основываясь на оценке имеющихся тенденций развития профессиональной деятельности аудиторов, в условиях возникновения этических конфликтов при осуществлении аудиторской деятельности, разработаны предложения по совершенствованию дальнейших направлений развития профессиональной этики аудитора в части совершенствования инфраструктуры и системы нормативно-правового и методологического обеспечения реализации положений Кодекса этики профессиональных

бухгалтеров; повышение требований к разработке внутренних регламентов и процедур соблюдения профессиональной этики на уровне субъектов аудиторской деятельности; улучшение нормативно-методического обеспечения учебного процесса по вопросам профессиональной этики аудиторов.

Использование представленных предложений по совершенствованию институционального базиса регулирования соблюдения требований профессиональной этики аудиторов, обеспечит повышение престижа профессии аудитора, рост доверия к результатам и качества предоставляемых аудиторских услуг.

Ключевые слова: профессиональная деятельность, профессиональная этика, принципы профессиональной этики, угрозы.

Summary. Dynamic changes in reforming the auditing system in Ukraine, modification of the system of certification of auditors, strengthening of regulatory requirements to the qualitative level of auditing services lead to the need of revision of the trends of further development of professional ethics of auditors. Prestige and confidence in the profession of auditor are based on the professional's compliance with ethical requirements and observance of ethical norms. Possessing relevant ethical knowledge, the ability to apply ethical principles in everyday activities and in solving ethical conflicts ensure the independence of the auditor and the high quality of the results of the auditing services provided.

The article examines and systematizes the problem issues of observance of requirements of professional ethics of auditors in modern conditions of reforming the auditing system in Ukraine. On the basis of estimation of current trends in the development of professional activity of auditors, in conditions of ethical conflicts in realization of auditing activity there have been developed propositions for further directions of enhancement of professional ethics of auditors in terms of its improvement in infrastructure, regulatory system and methodological framework

as well as implementation of the Code of Ethics of Professional Auditors; the increase of requirements to development of internal regulations and procedures of observance of professional ethics at the level of subjects of auditing activity; the improvement of the regulatory and methodological provision of educational process on the issues of professional ethics of auditors.

The use of proposed ideas on the improvement of the institutional basis for regulating compliance with the requirements of professional ethics of auditors will increase the prestige of the auditor's profession as well as the confidence in the results and quality of the auditing services in Ukraine.

Key words: *professional activity, professional ethics, principles of professional ethics, threat.*

Постановка проблеми. Зміна професійного середовища як наслідок трансформації суспільних відносин зумовлює необхідність подальшої розробки та удосконалення існуючих механізмів дотримання аудиторами етичних вимог. Довіра, повага та престиж професії аудитора є невід'ємними складовими професійного середовища та гарантами 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.

Аналіз останніх досліджень. Проблемні питання дотримання вимог професійної етики аудитора досліджені в наукових працях В.П. Бондаря [1], Л.М. Одінцової, О.Л. Загорянської [2], Н.М. Проскуріної [4], В.В. Рядської [6], Н.А. Салової [7], В.Ю. Фабіянської [8] та інших вітчизняних та зарубіжних вчених. Разом з тим, більш детальне 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 статті є аналіз проблемних питань, дослідження сучасних тенденцій та визначення напрямів подальшого розвитку професійної етики аудитора в умовах реформування нормативного забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Характерною особливістю здійснення професійної діяльності аудиторів є те, що "аудитори в усьому світі є найбільш зацікавленими особами в тому, щоб довести до відома клієнтів, що послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень" [7, с. 16]. Разом з тим, результати перевірок контролю якості аудиторських послуг, відсутність належним чином діючої моделі забезпечення формування професійних етично-моральних цінностей та дотримання вимог професійної етики аудиторами на практиці, призводять до виникнення дисбалансу у забезпеченні соціально-економічної стабільності суспільства.

Погоджуємось з В.П. Бондарем, що "така ситуація ускладнюється тим, що особи, діяльність яких покликана сприяти адекватному розкриттю підприємствами інформації та зниженню рівня невпевненості її користувачів, в умовах жорсткої конкуренції у сфері аудиту прагнуть

максимізувати і власні економічні та інші вигоди, ставлячи цим під загрозу фундаментальні принципи професійної етики аудитора" [1, с. 31].

Незважаючи на те, що в Україні запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, наявні наступні проблемні питання дотримання його вимог:

- недосконалість діяльності регулятивних органів в частині розробки нормативно-правового та теоретико-методологічного забезпечення організації та методики здійснення контролю якості аудиторських послуг, в тому числі дотримання вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;

- низький рівень довіри суспільства до суб'єктів аудиторської діяльності та наданих ними аудиторських висновків;

- недоліки у формуванні належної системи контролю якості аудиторських послуг, реалізації положень професійної етики на рівні суб'єктів аудиторської діяльності;

- низький рівень кваліфікації та практичного досвіду аудиторів;

- відсутність належної інфраструктури установ та професійних організацій, які б здійснювали превентивну політику та здійснювали регулярний контроль за етичною поведінкою аудиторів;

- відсутність методичних рекомендацій та роз'яснень з питань розробки та впровадження превентивних заходів в частині мінімізації загроз, що можуть спричинити ризик порушення аудитором принципів професійної етики;

- вивчення студентами вимог професійної етики на загально філософському рівні, відсутність в переліку нормативних дисциплін в навчальних планах магістрів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» навчальної дисципліни «Професійна етика аудитора», що призводить відсутності вмінь та навиків аналізу та вирішення реальних етичних проблем у представників аудиторської професії.

Систематизувавши вищенаведений перелік проблемних питань реалізації принципів професійної етики аудиторами в повсякденній та практичній діяльності, слід виокремити наступні три групи проблемних питань, за якими доцільно розробити пропозиції з удосконалення напрямів розвитку професійної етики аудитора:

- відсутність належного методичного забезпечення розробки навчальних планів для підготовки магістрів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" з питань професійної етики аудитора;
- не розробленість на макрорівні належної інфраструктури та нормативного забезпечення організаційно-методичних засад оцінки системи контролю якості, в тому числі дотримання професійної етики;
- неналежний рівень опрацювання політик та процедур забезпечення дотримання професійної етики на рівні суб'єктів аудиторської діяльності.

Представлені проблеми дотримання етичних вимог в ході здійснення аудиторської діяльності засвідчують, що вдосконалення напрямів розвитку професійної етики аудитора є складним процесом, що передбачає: вдосконалення інфраструктури й системи нормативно-правового та методологічного забезпечення дотримання вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів; підвищення вимог до розробки внутрішніх процедур дотримання професійної етики на рівні суб'єктів аудиторської діяльності; поліпшення нормативно-методичного забезпечення навчального процесу з питань професійної етики аудиторів.

Варто зазначити, що в Україні макроекономічну політику дотримання принципів та вимог професійної етики зобов'язані формувати:

- Державна установа «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (в частині контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності);

- Аудиторська палата України (в частині розробки нормативних положень щодо запровадження нагляду за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами норм професійної етики аудиторів, здійснення контролю якості);
- професійні організації бухгалтерів та аудиторів.

Разом з тим, враховуючи стан реформування регулювання аудиторської діяльності, можемо стверджувати про відсутність належних нормативних та методичних розробок в частині організації та оцінки системи контролю якості, в тому числі дотримання вимог професійної етики. Враховуючи роль професійної етики у формуванні довіри та іміджу аудиторів, вважаємо, що одним із напрямів реформування системи дотримання норм професійної етики аудиторами є нормативне врегулювання процедури забезпечення реалізації та дотримання норм Кодексу етики професійних бухгалтерів представниками аудиторської професії, а також затвердження на загальнодержавному рівні механізму здійснення контролю в частині дієвості зазначених процедур.

Концепція подальшого розвитку аудиту повинна враховувати досить вагоме значення дотримання норм професійної етики в забезпеченні якості наданих аудиторських послуг. На сьогодні на інституційному рівні функції контролю дотримання норм професійної етики є розпорошеними в межах повноважень розглянутих вище установ, правила комунікації між якими на сьогодні визначені нечітко.

Досвід регулювання та розробки інституційних інструментів забезпечення дотримання вимог професійної етики аудиторами (професійними бухгалтерами) дозволяє зробити висновок про розгалужену структуру державних органів, що регулюють порядок здійснення аудиторської діяльності, в тому числі й дотримання професійної етики. Вважаємо, що на макрорівні у складі Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» доцільно створити відокремлений підрозділ Центр управління професійною етикою суб'єктів

аудиторської діяльності. Основними повноваженнями Центру управління професійною етикою суб'єктів аудиторської діяльності повинні бути наступні:

- розробка методології системного аналізу, методів та засобів оцінювання рівня дотримання професійної етики аудиторами;
- надання методичних роз'яснень та узагальнюючих консультацій щодо розв'язання етичних дилем, вирішення та уникнення конфлікту інтересів;
- формування єдиної правової системи, що регулюватиме етичну сферу діяльності суб'єктів аудиторської діяльності та виступатиме базисом для розробки системи внутрішніх регламентів;
- розробка альбому робочих документів аудиторів з питань дотримання принципів та вимог професійної етики аудиторами;
- опрацювання системи превентивних заходів та санкцій за порушення норм, принципів професійної етики;
- формування запобіжних заходів в частині мінімізації та подальшого уникнення загроз дотримання фундаментальних принципів професійної етики аудиторів;
- здійснення моніторингу та систематизація порушень суб'єктами аудиторської діяльності вимог професійної етики та оцінка їх впливу на рівень якості наданих послуг;
- формалізація інструментарію системи контролю за рівнем дотримання професійної етики;
- налагодження системи комунікації та повідомлення про випадки порушення вимог професійної етики між органами суспільного нагляду, аудиторського самоврядування, професійними організаціями аудиторів.

На мікрорівні (на рівні аудиторської фірми) з метою забезпечення належної якості аудиторських послуг повинні бути розроблені відповідні політики і процедури перевірки дотримання вимог професійної етики. Результати наукових досліджень авторів дозволили систематизувати

наступні пропозиції щодо формування заходів та умов реалізації принципів професійної етики аудиторами (табл. 1).

Таблиця 1

**Пропозиції науковців в частині розробки регламентів та заходів,
спрямованих на забезпечення дотримання аудиторами вимог
професійної етики**

№ з/п	Автор	Характеристика пропозицій
1	Проскуріна Н.М. [5, с. 581]	Процедури перевірки організації системи контролю якості з елементом «Етичні вимоги»: – перевірка наявності документів, щодо вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів; – перевірка затвердження процедур з контролю дотримання професійної етики; – перевірка відповідності етичних вимог Кодексу професійної етики
2	Проскуріна Н.М. [4, с. 102]	Розроблено змістовну принципovu структуру Кодексу професійної етики аудиторської фірми
3	Бондар В.П. [1, с. 34]	Запропонована структура внутрішнього документа, що регламентує політику та процедури забезпечення незалежності аудиторів аудиторської фірми (стосовно дотримання принципів професійної етики). Застосування цього положення слугуватиме базисом формування відповідних процедурних регламентів під час роботи з клієнтом аудиторської фірми, створюватиме основу для розроблення та конкретизації положень інших внутрішніх стандартів і документів, що визначають порядок дій аудитора при виконанні завдання з аудиту
4	Фабіянська В.Ю. [8, с. 137]	Аудиторська фірма зобов'язана на основі прикладів застережних заходів, наданих у Кодексі етики, розробити власні заходи, які дадуть змогу в конкретних умовах діяльності аудиторської фірми вирішувати проблеми порушення етичних принципів щодо аудиторського завдання
5	Рядська В.В. [6, с. 259]	Забезпечення оптимального рівня робочої незалежності відбувається через взаємодію її організаційних складових, які розглядаються на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та на рівні аудитора. Система робочої незалежності ґрунтується на взаємоузгоджених цілях: 1) на рівні суб'єкта аудиторської діяльності (досягнення найвищого рівня репутації та створення умов для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання); 2) на рівні аудитора (дотримання принципів чесності та об'єктивності у процесі виконання завдання)
6	Одінцова Л.М., Загорянська О.Л. [2, с. 151]	Виділені наступні об'єкти контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм): дотримання аудиторами професійних норм і Кодексу етики як у цілому, так й окремих їх елементів (наприклад, перевірка незалежності або правильності документування виконаної роботи).

Аналізуючи наукові напрацювання в частині питань удосконалення процесу дотримання вимог професійної етики аудиторами, можна зробити висновок, що дане питання досліджується з точки зору оцінки системи контролю якості аудиторської фірми. Окремі автори (Фабіянська В.Ю., Рядська В.В., Одінцова Л.М., Загорянська О.Л.) акцентують увагу на необхідності розробки внутрішніх регламентів та застережних заходів на рівні аудиторської фірми, застосування яких забезпечить дотримання аудиторами професійної етики.

Особливої уваги застосовують пропозиції із розробки структури та змістовного наповнення внутрішнього документа, що регламентує політику та процедури забезпечення дотримання вимог професійної етики на рівні аудиторської фірми. Зокрема, Бондар В.П. [1] запропонував структуру внутрішнього документа, що регламентує політику та процедури забезпечення незалежності аудиторів аудиторської фірми (стосовно дотримання принципів професійної етики), а Проскуріна Н.М. [4] розробила зміст Кодексу професійної етики аудиторської фірми. Вивчення змісту зазначених документів свідчить, що вони дублюються в частині окремих положень (етичні принципи, загрози та розробка заходів щодо їх мінімізації). Вважаємо, що розробка системи внутрішніх регламентів з питань професійної етики повинна базуватися на накопиченому досвіді аудиторських фірм, що підкріплений багаторічною практикою.

Відповідно до статті 37 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII [3] суб'єкт аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднює звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Дослідивши особливості розкриття інформації про організаційно-методичне забезпечення дотримання вимог професійної етики в одинадцяти опублікованих Звітах про прозорість за 2018 рік аудиторськими фірмами встановлено наступне співвідношення (рис. 1).

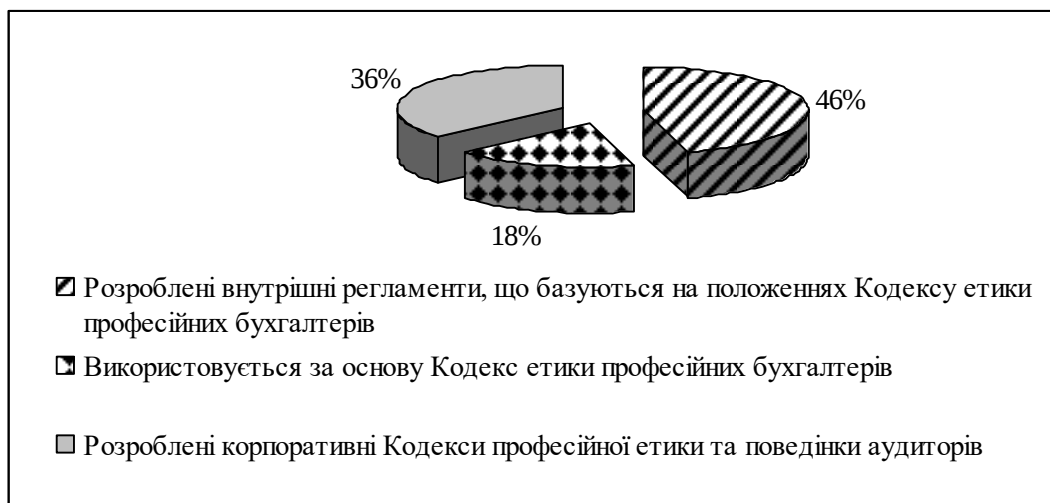


Рис. 1. Система документального забезпечення дотримання вимог професійної етики аудитора на рівні аудиторських фірм

Як свідчить інформація наведена на рис. 1, великими міжнародними аудиторськими компаніями приділяється значна увага розробці внутрішніх корпоративних Кодексів професійної етики. Вважаємо, що саме розробка внутрішніх корпоративних Кодексів професійної етики аудиторських фірм має бути інституційним втіленням сукупності цінностей та принципів, які є обов'язковими для дотримання в ході здійснення професійної діяльності. Зазначений документ повинен містити сукупність конкретних заходів та дій, які потрібно вжити для забезпечення якості наданих аудиторських послуг та збереження незалежності. Базуючись на практичному досвіді аудиторської діяльності та вимогах Міжнародних стандартів з аудиту пропонуємо наступну структуру та зміст корпоративного Кодексу професійної етики аудиторської фірми (табл. 2).

Таблиця 2

Запропонована структура та змістовне наповнення корпоративного Кодексу професійної етики аудиторської фірми

Назва розділу, глави кодексу, змістовне наповнення
1
Розділ I. Преамбула
Призначення кодексу, сфера застосування та основні користувачі; Цінності покладені в основу діяльності аудиторської фірми та персоналу
Розділ II. Термінологія
Перелік та визначення термінів, які використані в кодексі

1
Розділ III. Зобов'язання з питань етики
Перелік зобов'язань аудиторської фірми з питань забезпечення належних умов дотримання етичних вимог, а також зобов'язань аудиторів в частині дотримання вимог кодексу
Розділ IV. Обов'язки та відповідальність за виконання етичних вимог
Наводиться перелік обов'язків та відповідальності аудиторської фірми та аудиторів з питань реалізації етичних вимог в процесі здійснення професійної діяльності
Розділ V. Фундаментальні принципи професійної етики аудитора
Опис фундаментальних принципів професійної етики та організаційно-методичного інструментарію виявлення та мінімізації загроз недотримання принципів етики
Глава 5.1. Чесність
Зміст принципу чесності та основні умови його дотримання; Визначення переліку загроз чесності; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози чесності; Процедури зменшення загроз чесності та застережні заходи; Моніторинг дотримання принципу чесності; Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу чесності та практичні рекомендації, щодо їх вирішення; Персональна відповідальність аудитора за порушення принципу чесності
Глава 5.2. Об'єктивність
Зміст принципу об'єктивності та основні умови його дотримання; Визначення переліку загроз об'єктивності; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози об'єктивності; Процедури зменшення загроз об'єктивності та застережні заходи; Моніторинг дотримання принципу об'єктивності; Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу об'єктивності та практичні рекомендації, щодо їх вирішення; Персональна відповідальність аудитора за порушення принципу об'єктивності
Глава 5.3. Професійна компетентність та належна ретельність
Зміст принципу професійної компетентності та належної ретельності; Політика добору персоналу, оцінки компетентності аудиторів та забезпечення безперервності професійного навчання та розвитку; Визначення переліку загроз професійної компетенції та належної ретельності; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози; Процедури зменшення загроз професійної компетентності та належної ретельності; Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу професійної компетентності та належної ретельності та практичні рекомендації, щодо їх вирішення; Персональна відповідальність аудитора за порушення принципу професійної компетенції

1
Глава 5.4. Конфіденційність
Зміст принципу конфіденційності та характеристика системи інформаційної безпеки аудиторської фірми; Визначення переліку загроз конфіденційності; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози; Процедури зменшення загроз конфіденційності та застережні заходи; Оцінка ефективності заходів та встановлення персональної відповідальності за доступ до інформації з метою попередження її розголошення; Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу конфіденційності та практичні рекомендації, щодо їх вирішення
Глава 5.5. Професійна поведінка
Зміст принципу професійної поведінки; Визначення переліку загроз професійної поведінки; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози; Процедури зменшення загроз професійної поведінки та застережні заходи; Відповідальність аудитора перед клієнтами, третіми особами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю за дотримання принципу професійної поведінки; Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу професійної поведінки та практичні рекомендації, щодо їх вирішення
Глава 5.6. Незалежність
Зміст принципу незалежності та створені умови для його дотримання; Визначення переліку загроз незалежності; Методичне забезпечення оцінки значущості загрози; Процедури зменшення загроз незалежності та застережні заходи; Моніторинг дотримання політики щодо незалежності;
Етичні конфлікти, що виникають в результаті порушення принципу незалежності та практичні рекомендації, щодо їх вирішення; Персональна відповідальність аудитора за порушення принципу незалежності
VI. Професійна етика при наданні супутніх та інших професійних послуг
Визначення переліку загроз етичних вимог при наданні супутніх та інших професійних послуг, шляхів їх зменшення та переліку запобіжних заходів

Джерело: розробка автора

Запропонована структура та змістовне наповнення Кодексу професійної етики аудиторської фірми дозволяють забезпечити необхідні передумови для чіткого розуміння змісту фундаментальних вимог професійної етики аудитора, визначити перелік загроз дотримання всіх принципів професійної етики, сформулювати чіткі уявлення процедур зменшення загроз та напрямів вирішення етичних дилем та конфліктів, які виникають в практичній діяльності аудиторів. Закріплення положеннями корпоративного Кодексу професійної етики аудиторської фірми

персональної відповідальності аудитора за порушення принципів професійної етики, сприятиме здійсненню регулярного контролю етичної поведінки аудитора та формуванню мотиваційних важелів дотримання етичних принципів над власними потребами та інтересами. Опис практичних рекомендацій вирішення етичних конфліктних ситуацій сприятиме формалізації дій аудиторів та чіткого механізму вжиття застережних заходів.

Етичні проблеми та загрози щоденно виникають в процесі здійснення практичної діяльності аудиторів. Вирішення етичних конфліктів та проблем базується на знаннях норм професійної етики та їх неухильного дотримання. Необхідні знання норм професійної етики аудитора майбутні фахівці здобувають при вивченні відповідних навчальних дисциплін. Вивчення навчальних планів освітньо-кваліфікаційного рівня магістра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» дозволило встановити, що навчальна дисципліна «Педагогіка та етика професійної діяльності» належить до циклу навчальних дисциплін загальної підготовки або до вибіркових дисциплін циклу професійної підготовки.

Забезпечити формування у студентів цілісної системи знань щодо професійних цінностей та вимог професійної етики аудиторів, набуття навиків практичного застосування вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів в інтересах суспільства та професії, чітко ідентифікувати межі етичних конфліктів в професійній діяльності та обирати оптимальні методи їх розв'язання можливо при вивченні навчальної дисципліни "Професійна етика аудитора". Зазначена навчальна дисципліна повинна включатися до нормативних дисциплін циклу професійної підготовки, оскільки рівень засвоєння етичних вимог та формування професійних цінностей студентом в подальшому вплинуть на його відповідальність та поведінку як аудитора.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Професійна діяльність аудиторів здійснюється в умовах наявності етичних конфліктів та загроз порушення фундаментальних принципів професійної етики.

Систематизація проблемних питань реалізації принципів професійної етики аудиторів в ході здійснення професійної діяльності дозволила виокремити три групи проблемних питань, які потребують нагального вирішення та розробки пропозиції з удосконалення напрямів розвитку професійної етики аудитора. За результатами проведеного дослідження запропонована структура та змістовне наповнення корпоративного Кодексу професійної етики аудиторської фірми, використання якого забезпечить формування чітких алгоритмів дій спрямованих на дотримання фундаментальних принципів професійної етики та мінімізації загроз їх порушення.

З метою формування цілісної системи знань щодо професійних цінностей та вимог професійної етики аудиторів, набуття навиків практичного застосування вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів в інтересах суспільства та професії запропоновано розширити навчальні плати магістрів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» шляхом включення до переліку нормативних дисциплін циклу професійної підготовки навчальної дисципліни «Професійна етика аудитора». Вивчення зазначеної дисципліни дозволить студентам, як майбутнім фахівцям в сфері аудиту, вивчити проблемні питання дотримання вимог професійної етики, опанувати практичні методи аналізу вирішення реальних етичних конфліктів.

Література

1. 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.
2. 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/2258-19>.

4. Проскуріна Н.М. Застосування етичних норм в сучасних реаліях аудиту // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2014. Вип. 2(6). С. 99-103.
5. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. К.: Інформ.-аналіт. агенство, 2011. 739 с.
6. Рядська В.В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2014. № 1. С. 253-259.
7. Салова Н.А. Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи // Аудитор України. 2015. № 6 (235). С. 14-19.
8. 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.

References

1. Bondar V. (2017). Profesiina etyka v diialnosti audytoriv: problemy, zahrozy ta perspektyvy dotrymanna v Ukraini [Professional ethics in activity of auditors: problems, threats and prospects of inhibition in Ukraine]. Audytor Ukrainy. 2017. Vol. 1-2 (254-255). Pp. 30-35.
2. Odintsova L., Zahorianska O. (2006). Orhanizatsiia kontroliu yakosti audytu v Ukraini [Organization of control of quality of audit is in Ukraine]. Visnyk KDPU. Vol. 2 (37). Part 2. Pp. 146-151.
3. Verkhovna Rada Ukrainy (2017), Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [On Audit of Financial Statements and Audit Activities] Zakon Ukrainy dated 21.12.2017 no. 2258-VIII, Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
4. Proskurina N. (2014). Application of ethical norms in modern audit realities". Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Ekonomika, t. 19. Vol. 2(6). Pp. 99-103.
5. Proskurina N. (2011). Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka: monohrafiia [Procedural providing of audit. Theory and practice]. K.739 p.

6. Riadska V. (2014). Analiz zmistu robochoi nezalezhnosti v audyti [Analiz zmistu robochoi nezalezhnosti v audyti]. Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Vol. 1. Pp. 253-259.
7. Salova N. (2015). Profesiina etyka audytora: fundamentalni pryntsypy [Professional ethics of public accountant: fundamental principles]. Audytor Ukrainy. Vol. 6 (235). Pp. 14-19.
8. Fabiianska V. (2017). Systema kontroliu yakosti audytorskykh firm Ukrainy yak osnova staloho rozvytku [System of quality of auditing firms of Ukraine as basis them steady development]. Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. Vol. 4. Pp. 132-143.