

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.62

В.П. Бондар, д.е.н., проф.

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ У ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

Численні проблеми, що виникають у зв'язку з недотриманням аудиторами принципів професійної етики, зумовлюють проблеми не лише у достовірності оприлюднених висновків, але й спричиняють проблеми глобальної недовіри користувачів фінансової звітності до аудиторської професії. Це в цілому створює перешкоди для забезпечення прозорості механізмів розкриття та верифікації інформації підприємствами в Україні, що не сприяє формуванню належного інвестиційного клімату.

Встановлено, що дотримання етичних принципів аудитора має бути регламентоване та організоване на всіх рівнях забезпечення контролю якості аудиторських послуг, яких за результатами власних досліджень виокремлено чотири (міжнародний, національний, локальний, особистісний) та описано внесок документів відповідного рівня до організації системи контролю якості в частині дотримання етичних принципів.

За результатами дослідження обґрунтовано систему організаційної підтримки створення середовища дотримання принципів професійної етики під час виконання завдань аудиту на основі конкретизації заходів виявлення та усунення загроз незалежності аудитора. У зв'язку з цим запропоновано структуру та змістовне наповнення відповідної організаційно-розпорядчої документації, що є частиною внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит; аудиторські процедури; професійна етика; етичні принципи; загрози незалежності.

Постановка проблеми. Прозорість інформації (фінансової, інтегрованої або корпоративної звітності), що розкривається стейкхолдерами та є релевантною та корисною, беззаперечно, є обов'язковою умовою існування та розвитку фінансових ринків, утворення сприятливого інвестиційного клімату, попередження корупції. Разом з тим, це вимагає відповідного розвитку теорії та практики аудиту, аналіз стану розвитку якого в країні формує у потенційних інвесторів розуміння та в перспективі ступінь довіри до висновків незалежних аудиторів.

Однак, як показує досвід практичної аудиторської діяльності, існують значні проблеми дотримання аудиторами етичних принципів під час здійснення аудиту. І якщо вони не є такими очевидними під час проектування систем контролю якості аудиторських послуг, то за функціонування цієї системи виявляються численні випадки недотримання принципів професійної етики. Зокрема, за даними Реєстру аудиторських фірм та аудиторської палати України, станом на 07.12.16 рік [6], в Україні суб'єктів аудиторської діяльності налічується 1032, з яких лише 453 (43,9 %) пройшли перевірку системи контролю якості, ключовим елементом якої, згідно з МСКЯ І «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4], є відповідні етичні принципи. Це засвідчує існування значних проблем дотримання норм професійної етики аудитора та вимагає встановлення належного контролю за такими порушеннями з метою адаптації відповідних політик та процедур та забезпечення їх застосування під час професійної діяльності аудиторів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичним питанням та проблемам реалізації вимог професійної етики аудитора присвятили свої дослідження С.В. Бардаш, А.М. Герасимович, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, Б.Ф. Усач, Н.М. Проскуріна, Г.М. Давидова, В.С. Рудницький, Н.С. Шалімова, В.В. Рядська, Л.В. Чижевська та інші вітчизняні та зарубіжні вчені і дослідники. Разом з тим, більш глибокого дослідження вимагають теоретико-прикладні аспекти існуючих на сьогодні проблем недотримання українськими аудитором норм професійної етики, що призводить до погіршення якості аудиторських послуг та зниження довіри до вітчизняного аудиту.

Мета дослідження. Метою дослідження є виявлення основних проблем у дотриманні принципів професійної етики аудитором України та шляхів їх вирішення.

Викладення основного матеріалу дослідження. 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.

У зв'язку з тим, що аудит є тим видом професійної діяльності, що забезпечує фінансово-економічну стабільність та створює підґрунтя для ухвалення управлінських рішень у непередбачуваному економічному середовищі, вважаємо, що розв'язання проблем недотримання принципів професійної етики аудитором набуває вирішального соціально-економічного значення для розвитку економіко-інвестиційного потенціалу нашої держави.

Кодексом етики професійних бухгалтерів [1] (далі – Кодекс етики) визначено п'ять фундаментальних принципів професійної етики, зокрема: 1) чесність; 2) об'єктивність; 3) професійна компетентність та належна ретельність; 4) конфіденційність; 5) професійна поведінка [1, п. 100.5].

Розглянемо детальніше такі принципи. Так, **принцип чесності**, згідно з п. 110.1 Кодексу етики, «означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних і ділових стосунках, <...> чесне ведення справ та правдивість» [1, п. 110.1].

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 необґрунтованої 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); 3) встановлення економічно необґрунтованої 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:

- при прийнятті завдання з аудиту оцінюється компетентність персоналу для його виконання, а при призначенні групи із завдання керівник має оцінити потенційних членів групи із завдання на предмет відповідності їх професійної компетентності умовам завдання та специфіці діяльності клієнта;
- при плануванні керівнику аудиторської групи варто оптимально розподілити членів групи із завдання за окремими ділянками перевірки, відповідно до рівня їх професійної компетентності;
- при виконанні завдання професійна компетентність та належна ретельність забезпечується шляхом документування всіх процедур аудиту, внесенням змін до документів планування у зв'язку з ідентифікацією додаткових ризиків викривлення, виконанням альтернативних процедур, а також шляхом нагляду та огляду якості виконання завдання з аудиту.

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).

Таблиця 1

Рівні забезпечення контролю якості аудиторських послуг

Рівень	Система регламентів	Внесок документів у організацію системи контролю якості в частині дотримання етичних принципів
Міжнародний	Кодекс етики професійних бухгалтерів [1], 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» [4], МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [3]	Встановлюється система фундаментальних етичних принципів та загроз незалежності, а також відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг. Також регламентуються процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності
Національний	Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [2], Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [5]	Конкретизовано вимоги міжнародних стандартів контролю якості в контексті реалізації концептуальних підходів Аудиторської палати України щодо розуміння належного середовища якісного надання аудиторських послуг
Локальний	Внутрішні документи (регламенти, положення, стандарти), що встановлюють: 1) політику та процедури забезпечення незалежності аудиторів аудиторської фірми; 2) вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців; 3) заходи відповідальності до працівників за невиконання (невідповідне виконання) покладених на них обов'язків; 4) сфери, в яких потрібне консультування персоналу; 5) прийняття нового завдання та / або продовження співпраці з існуючим клієнтом; 6) узгодження умов завдання; 7) планування завдання; 8) документування процесу використання роботи експерта аудитора; 9) процедури нагляду над виконанням завдання; 10) вимоги щодо огляду контролю якості завдання; 11) вимоги щодо моніторингу відповідності контролю якості	Передбачають систему конкретних організаційних заходів на всіх етапах виконання завдання з аудиту, що дозволяє: 1) створити систему фіксації загроз недотримання принципів професійної етики, зокрема, створення системи захисту даних; 2) формалізувати дії аудитора для уникнення порушення принципу професійної компетентності та належної ретельності при: – прийнятті нового клієнта або продовження співпраці з існуючими; – плануванні завдання з аудиту; – виконанні процедур, які передбачені міжнародними стандартами аудиту; – визначенні потреби та можливості використання роботи внутрішнього аудитора, експерта аудитора, отримання консультування; – формулюванні думки про фінансову звітність клієнта на основі отриманих аудиторських доказів та суттєвості і всеосяжності ідентифікованих викривлень
Особистісний	Неформальні внутрішні мотиваційні важелі, що полягають у превалюванні необхідності та значення дотримання принципів професійної етики над власними інтересами та потребами	Система контролю реалізується на рівні власних морально-етичних обмежень, ціннісних орієнтацій, критичної самооцінки та важелів при ухваленні рішення щодо професійної діяльності в цілому та виконання окремих завдань, зокрема

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 таблиці 2.

Шляхи реалізації завдань контролю дотримання принципів професійної етики у елементах системи контролю якості аудиторських послуг
(сформовано з урахуванням вимог МСКЯ 1 [4])

Елементи системи контролю якості Принципи	Відповідальність керівництва за якість на фірмі		Людські ресурси			Прийняття та продовження стосунків із клієнтами і конкретних завдань		Виконання завдання		Моніторинг
	Розробка внутрішніх документів	Делегування повноважень та отримання запевнень	При прийнятті на роботу	Отримання запевнень під час призначення на завдання	За межами процесу виконання завдань	Оцінка загроз незалежності	Оцінка наявності ресурсів для перевірки	Нагляд під час виконання завдань	Огляд завершених завдань	
Чесність	+	+(1)		+(4)	+(1)	+(5)		+(4)	+(4)	+(4)
Об'єктивність	+	+(1)		+(4)		+(5)		+(4)	+(4)	+(4)
Професійна компетентність та належна ретельність	+	+(1)	+(2)	+(2)	+(1)	+(5)	+	+(3)	+(3)	+(3)
Конфіденційність	+	+(1)	+(1)	+(2)	+(1)	+(5)				+
Професійна поведінка	+	+(1)	+(1)			+(5)				+

Примітка:

(1) – доведення змісту персональної відповідальності за дотримання чинного законодавства з питань аудиту, професійних стандартів та Кодексу етики до аудиторів фірми, з отриманням від них відповідних запевнень, дозволяє керівництву передати частину відповідальності за контроль якості аудиторських послуг з локального рівня (з рівня керівництва аудиторської фірми як такої) та особистісний рівень (роз'яснення питань необхідності дотримання принципів професійної етики та обсягу відповідальності за їх порушення стає основою формування морально-ціннісних орієнтацій аудитора під час виконання ним завдання з аудиту);

(2) – перевіряється шляхом отримання запевнень щодо розуміння змісту професійних стандартів та їх вимог щодо повноти та ретельності проведення аудиторських процедур, вимог конфіденційності інформації;

(3) – перевіряється шляхом тестування повноти, ретельності та результативності проведення аудиторських процедур;

(4) – контроль дотримання принципів базується на перевірці повноти та відповідності висвітлених викривлень при формуванні думки аудитора (на виконання вимог МСА 700, 705 та 706) та повідомленні важливих питань управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями (на виконання вимог МСА 260 та 265);

(5) – тестування існування загроз незалежності дозволяє виявити загрози недотримання принципів професійної етики.

Таблиця 3

Рекомендована структура внутрішнього документу, що регламентує політику та процедури забезпечення незалежності аудиторів аудиторської фірми (в частині дотримання принципів професійної етики)

№ з/п	Назва розділу	Змістовне наповнення розділу	Коментар
1	2	3	4
1.	Загрози незалежності та їх зменшення	Містить опис ознак загроз та перелік процедур їх зменшення за основними групами загроз	Опис випадків та прикладів загроз незалежності дозволяє їх визначити на момент виникнення та обрати вид застережних заходів
2.	Організація моніторингу загроз незалежності	Описує механізм контролю за загрозами незалежності, зокрема, порядок встановлення особи, відповідальної за моніторинг загроз незалежності, їх фіксації за фактами виникнення, визначення шляхів їх усунення та попередження у майбутньому	Моніторинг загроз незалежності (незалежності фірми, персональної незалежності аудиторів) має враховувати попередній, поточний та наступний контроль за дотриманням етичних принципів
3.	Система ціноутворення	Встановлює загальні принципи системи ціноутворення на послуги аудиторської фірми (в контексті створення середовища попередження загрози власного інтересу фірми в цілому): опис чинників, що впливають на розмір вартості замовлення, можливі варіанти зменшення ціни на послуги, встановлення допустимих меж зростання цін на послуги компанії	Додатково варто розробити та запровадити Внутрішній стандарт із ціноутворення на послуги аудиторської фірми з метою забезпечення об'єктивності аудитора при формулюванні аудиторського висновку за результатами виконаного завдання з аудиту
4.	Система делегування повноважень та внутрішнього консультування	Визначає загальний порядок встановлення старшого аудитора в межах завдання з аудиту та описує процедуру консультування зі складних та суперечливих питань, що зорієнтоване на забезпечення компетентності виконання процедур під час перевірки (доречним є визначення процедури та порядку документування звернення членів групи із завдання за консультуванням, надання консультацій, залучення, за потреби, стороннього фахівця)	Додатково варто розробити зразки документів звернення аудиторів за консультацією, надання консультацій, залучення стороннього фахівця, або, у випадку неможливості отримання консультації – зразки документів повідомлення про неможливість подальшого виконання аудиторських процедур
5.	Кадрова політика	Визначається загальний порядок прийняття на роботу працівників до штату аудиторської фірми, критерії переведення працівника на вищу посаду в аудиторській фірмі, а також порядок встановлення та визначення розміру оплати праці або персональних гонорарів, що зорієнтоване на: 1) забезпечення компетентності персоналу під час заміщення ними вакантних посад; 2) сприяння задоволенню потреб персоналу у визнанні професійних досягнень і, як наслідок, 3) попередження виникнення загрози власного інтересу, індивідуально, у окремих працівників. Крім того, для забезпечення виявлення складних та ризикових ділянок виконання аудиторських процедур окремими аудиторами та застосування ними вимог професійних стандартів	На рівні фірми доцільно затвердити політику щодо найму співробітників (кваліфікаційні вимоги для фахівців під час прийняття на роботу), а також вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців. Формулювання вимог до кандидатів на заміщення вакантних посад варто здійснювати на основі проведення кадрового моніторингу, що сприятиме найму персоналу з потрібною кваліфікацією та спеціалізацією.

1	2	3	4
6.	Забезпечення професійної компетентності персоналу	Розділ містить опис порядку вивчення кваліфікації працівника при його прийнятті, оцінки компетентності персоналу при призначенні на виконання завдання, періодичної оцінки роботи працівника під час виконання завдань протягом року, а також окреслення форм та засобів підвищення кваліфікації персоналу	Додатково варто розробити зразки документів для оцінки якості роботи персоналу, типові програми та графіки підвищення кваліфікації, проведення внутрішніх тренінгів, зовнішнього підвищення кваліфікації із вказівками їх тематики працівників
7.	Механізми роботи з клієнтами	Встановлення загальних вимог до організації роботи з клієнтом на всіх етапах створення середовища уникнення загроз незалежності. В цьому розділі варто передбачити опис відповідальності за роботу з клієнтами, порядок ведення обліку замовлень для отримання інформації про стан розрахунків, наявність заборгованості для здійснення оперативного моніторингу, залежно від гонорарів клієнта та наявності загроз власного інтересу. Крім того, розділ має містити політику та процедури прийняття нового клієнта, продовження співпраці з клієнтом, відмови від виконання завдання	У цьому контексті на рівні фірми доцільно затвердити, розробити та запровадити зразки документів для оцінки потенційних клієнтів, у т.ч. чесності клієнтів, зразки документів для періодичної оцінки існуючих клієнтів
8.	Конфіденційність	Містить опис системи інформаційної безпеки аудиторської фірми в контексті забезпечення дотримання конфіденційності інформації, отриманої від клієнта, а також створення організаційно-правових передумов для визначення персональної відповідальності за доступ до інформації з метою попередження її розголошення	Для конкретизації заходів захисту інформації додатково варто запровадити внутрішні стандарти та регламенти: 1) зберігання та використання інформації на фірмі (у частині визначення складу конфіденційної інформації); 2) місця її знаходження; 3) порядку доступу до місць знаходження конфіденційної інформації та роботи з нею; 4) інформування замовників про систему зберігання конфіденційної інформації; 5) відповідальності за розголошення конфіденційної інформації; 6) розв'язання конфліктів щодо розголошення конфіденційної інформації.
9.	Організація роботи з клієнтом	Визначається порядок дій при ухваленні рішення щодо прийняття нового клієнта та / або продовження співпраці з існуючими, при плануванні аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики, а також визначається порядок встановлення відповідальних осіб	Встановлюються загальні принципи та вимоги до прийняття нового клієнта, продовження співпраці з існуючими, а також порядок критеріальної оцінки можливості прийняття клієнта, продовження співпраці
10.	Організація консультування	Встановлюється порядок організації отримання працівниками фірми внутрішніх та зовнішніх консультацій із важливих питань перевірки та порядок документування відповідних процедур	Урегулювання можливості та порядку отримання консультування дозволяє забезпечити дотримання принципу професійної компетентності та попередити некомпетентні дії аудитора, пов'язані з недостатністю професійних знань або досвіду, що виявлена під час виконання завдання з аудиту

Варто наголосити на тому, що темним кольором у таблиці 2 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 Політики та процедур контролю якості. Виходячи з власного практичного досвіду аудиторської діяльності та базуючись на вимогах професійних стандартів з аудиту (МСА), вважаємо за доцільне запропонувати таку структуру відповідного внутрішнього документу (структура та змістове наповнення розділів Політики і процедур зображено в таблиці 3).

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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчення теоретичних та практичних аспектів дотримання принципів професійної етики аудитора в Україні дозволило дійти таких висновків:

1) проблеми недотримання аудиторами принципів професійної етики в цілому спричиняють проблеми недовіри користувачів фінансової звітності до аудиторської професії та оприлюднених аудиторських висновків, що не сприяє створенню інвестиційно привабливого іміджу нашої держави та вітчизняних суб'єктів господарювання на зовнішніх ринках. Це пов'язано також із невідповідністю фінансової звітності підприємств України, зокрема, перевіреної аудиторами, міжнародним стандартам фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах, її непрозорістю тощо;

2) у вітчизняній аудиторській практиці існують численні загрози дотримання принципів професійної етики, що можна дієво попередити при розробці та запровадженні системи контролю якості аудиторських послуг, відповідно до вимог міжнародних стандартів контролю якості. За результатами дослідження описано основні напрямки порушень принципів професійної етики аудитора та ідентифіковано шляхи забезпечення їх реалізації за основними елементами системи якості аудиторських послуг;

3) з урахуванням важливості побудови системи контролю якості аудиторських послуг встановлено, що дотримання етичних принципів аудитора має бути регламентовано та організовано на всіх рівнях забезпечення контролю якості аудиторських послуг, яких, за результатами власних досліджень, виокремлено чотири (міжнародний, національний, локальний, особистісний) та описано внесок документів відповідного рівня до організації системи контролю якості в частині дотримання етичних принципів;

4) визначено також, що дотримання фундаментальних принципів професійної етики можна забезпечити шляхом організації на аудиторській фірмі належної системи контролю якості аудиторських послуг, зокрема, шляхом розробки внутрішньої фірмової Політики та процедур контролю якості. У зв'язку з цим, запропоновано структуру відповідного внутрішнього документу та його змістове наповнення за визначеними розділами. Його застосування дозволить створити базис формування процедурних регламентів роботи з клієнтом аудиторської фірми та конкретизації положень інших внутрішніх стандартів та положень з питань дій аудитора при виконанні завдання з аудиту.

Список використаної літератури:

1. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів. Редакція 2012 р. – К., 2014. – 172 с.
2. 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 : http://www.apu.com.ua/attachments/article/50/Концепція_якіст_аудиторс_ких_послуг.doc.
3. 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.
4. 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.

5. 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.apu.com.ua/attachments/article/50/ПНПКЯ_1.doc.
6. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів / Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/1/reestr_vkl_071216.xls.

References:

1. Mizhnarodna federacija buhgalteriv (2014), *Kodeks Etyky Profesijnyh Buhgalteriv*, Redakcija 2012 r., Kyi'v, 172 p.
2. Audytorska palata Ukrainy (2013), *Kontseptsiia systemy zabezpechennia yakosti audytorskykh posluh v Ukraini*, Rishennia on 26.09.2013 N 279/7, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/50/Концепція_якіст_аудиторських_послуг.doc
3. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyi standart audytu 220 «Kontrol yakosti audytu finansovoi zvitnosti»*, Translated by Ol'khovikova, O.L. and Selez'ov, O.V. Audytors'ka palata Ukrainy, Kyi'v, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
4. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart kontrolyu yakosti 1 «Kontrol' yakosti dlya firm, shcho vykonuyut' audyty ta ohlyady finansovoyi zvitnosti, a takozh inshi zavdannya z nadannya vpevnenosti i sputni posluhy»*, Translated by Ol'khovikova, O.L. and Selez'ov, O.V. Audytors'ka palata Ukrainy, Kyi'v, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
5. Audytorska palata Ukrainy (2013), *Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 «Orhanizatsiia audytorskymy firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh»*, Rishennia on 27.09.2007 N 182/4, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/50/ПНПКЯ_1.doc
6. Audytorska palata Ukrainy (2016), *Reiestr audytorskykh firm ta audytoriv*, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/1/reestr_vkl_071216.xls

БОНДАР Валерій Петрович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри аудиту Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана, сертифікований аудитор, експерт із фінансового та податкового Due Diligence.

Наукові інтереси:

- проблеми теорії, методології, організації та методики аудиту;
- теорія та практика застосування Міжнародних стандартів аудиту;
- розробка робочих документів, аналіз фінансово-господарської діяльності, фінансовий та податковий Due Diligence.

E-mail: vp@hlb.com.ua.

Стаття надійшла до редакції 01.02.2017.