

ПРИНЦИПИ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРА УКРАЇНИ ТА ПРОБЛЕМИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

Проведено аналіз принципів професійної етики, виділено проблеми їх дотримання вітчизняними аудиторами. Показано специфіку прояву конфлікту інтересів у взаємовідносинах сторін аудиту

Постановка проблеми. 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.

Часто низька якість аудиторських перевірок, або видача аудиторського висновку без проведення аудиту перешкоджають реалізації принципів етичної поведінки аудиторів. Мають місце випадки, коли аудитори свідомо приймають участь у здійсненні перекручень даних бухгалтерського обліку та фальсифікації фінансової звітності. Не дотримуючись принципів професійної етики в гонитві за високими прибутками, аудитори сприяють зростанню злочинності у своїй діяльності, знищують довіру суспільства, зовнішніх користувачів інформації до аудиторських висновків.

Масштабне розповсюдження підприємницького шахрайства в нашій країні та гучний досвід зарубіжної аудиторської практики є вагомими причинами для запобігання перетину інтересів перевіряючих та тих, кого перевіряють. Скандальні закриття бізнесу відомих у світі компаній, таких як

WorldCom, Enron, Xerox, Superior Bank, показали активну участь аудиторських фірм у фальсифікації звітних документів цих компаній. Суспільство усвідомило, що гучне у світі фінансів ім'я аудиторської чи бухгалтерської фірми ще не дає гарантій спокою їх клієнтів. Як вказують окремі автори, якісний аудит потрібен кожному клієнтові [8, с. 37].

Небезпечність формального аудиту (без проведення реального вивчення документів, операцій, звітності) загрожує не тільки зовнішнім користувачам інформації, але й, в першу чергу, власникам підприємств. Існування проблеми етичних дилем між аудиторами та замовниками аудиту вимагає теоретичного і практичного обґрунтування впливу професійної етики на практичну діяльність аудиторів.

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.

Останнім часом спостерігається тенденція зниження попиту на послуги аудиторських фірм. Це свідчить про те, що

власники та керівники не мають наміру оплачувати консультації сторонніх фахівців або вони не впевнені у компетентності зовнішніх аудиторів. Альтернативою в таких ситуаціях є утримання високооплачуваного фахівця з економічною, фінансовою, юридичною освітою, який може кваліфіковано представляти інтереси підприємства перед третіми особами. Подібне вирішення проблеми довіри і високого рівня кваліфікації одночасно не є гарантією успіху. Адже внутрішні фахівці повинні періодично проходити підвищення кваліфікації та рівня знань, що в межах підприємства зробити практично неможливо.

Сучасний аудитор повинен на декілька кроків випереджати внутрішніх фахівців підприємств за рівнем професійних знань і навичок, та одночасно підтримувати високий рівень етики та довіри.

Проблеми дотримання аудитором етики в сучасних умовах ведення бізнесу досліджувались у працях проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. Л.В. Чижевської, доц. Н.І. Петренко, аспір. Л.С. Скакун. Авторами зверталась увага на те, що фінансові скандали викликані зокрема, етичними та професійними діями індивідуумів в корпораціях, а користувачі фінансової звітності надзвичайно залежні від компетентної роботи десятків тисяч професіоналів. Це підтверджує актуальність питання професійної етики аудитора, як засобу підвищення рівня його відповідальності перед суспільством.

Аналіз останніх досліджень.

Проблемні аспекти діяльності аудиторів частково розкриваються в Кодексі етики професійних бухгалтерів [10, пп. 9, 11, 14, 16], у переважній більшості праць, з аудиту розглядаються окремі питання етики аудиторів (Гончарук Я.А., Рудницький В.С. 2002 р. [13], Дорош Н.І. – 2001 р. [6], Робертсон Дж. – 1993 р. [12], Терехов О.О. – 1999 р. [14], 2001 р. [15], Шеремет А.Д., Суїц В.П. – 2001 р. [17]), в окремих працях досліджуються питання професійної культури аудиторів (Бутинець Ф.Ф. 2002 р. [2], 2004 р. [3]; Чижевська Л.В. [15]).

Аудитори за родом своєї професії повинні володіти глибокими знаннями і досвідом у сфері бухгалтерського обліку, господарського контролю, фінансового, трудового права, а також поглиблювати знання в області макро- і мікроекономіки, державної політики, організації та управління бізнесом. Крім цього повинні формуватись навички застосування цих знань у професійних ситуаціях: при проведенні аудиту чи наданні аудиторських послуг. Крім зазначених областей знань особливу роль в діяльності приватно практикуючих аудиторів та аудиторських фірм відіграє вміння спілкуватися, знаходити спільну мову, здатність запевняти, пояснювати складні питання, морально підтримати і показати шляхи виходу із проблемних ситуацій. Наскільки доброзичливо та зрозуміло аудитор пояснить ситуацію керівнику підприємства, яке підлягає аудиту, настільки він зможе допомогти власникам і керівництву підприємства вирішити підприємницькі проблеми.

Процес аудиторської перевірки не повинен зводитись до виконання тих чи інших аудиторських процедур. Аудитор повинен творчо і відповідально ставитись до своїх обов'язків, дбати про постійне підвищення кваліфікації, дотримуватись діючих правил та норм міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), Кодексу етики професійних бухгалтерів (далі – Кодекс).

В діяльності аудиторів повинні враховуватись такі фактори професійної діяльності як репутація, досвід, доступність ресурсів та застосування професійних та етичних стандартів.

Передумовою для того, щоб вказані фактори формували професійність аудитора-практика, в його діяльності повинні дотримуватись принципи професійної етики. Між репутацією аудитора та професійною етикою можна провести пряму залежність: завдання професійної етики полягає в тому, щоб розглядати конкретні характеристики професії, поведінка аудитора формує думку суспільства та його довіру як до аудиторської фірми, так і

до професії в цілому. Враховуючи це, від рівня довіри потенційних клієнтів (споживачів послуг) до аудитора буде залежати з одного боку рівень прибутковості аудиторської фірми, а з іншого – престиж професії.

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.

Мета дослідження. Виявити проблеми дотримання принципів професійної поведінки аудиторів. Визначити принципи професійної поведінки аудитора при проведенні аудиту та наданні аудиторських послуг.

Викладення основного матеріалу. 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” [15, с. 400].

Предметом професійної етики виступає професійна мораль, причому кожна професія має свої особливі характеристики моралі. Соціальне і морально-психологічне обличчя особи невіддільне від її трудової основи. Праця – це продовження особистості, її реалізація в дії.

Професійна етика визначає певну сукупність рис професії, що вказують на якісну характеристику відносин як всередині виробничих груп, так і в межах суспільства.

Професійна етика аудитора виробляє загальні принципи, які стають основою моралі в сфері аудиторської діяльності. Поняття “етика” виражає конкретний прояв норм та принципів моралі у відносинах та поведінці людей окремих професій. В процесі формування професійної моралі, професійна етика пояснює її походження, сутність, специфіку, функції та закономірності розвитку на різних історичних етапах. Професійна мораль, в свою чергу, являє собою сукупність ідеалів і цінностей, етичних принципів та норм поведінки, якими повинен керуватися і яких зобов’язаний дотримуватися кожен аудитор в ході здійснення своєї професійної діяльності.

Оскільки професійна етика формується на основі характерних обов’язків і завдань аудитора, в межах тих ситуацій, які можуть виникнути в процесі виконання цих завдань, то головною соціальною функцією професійної етики є сприяння успішному вирішенню завдань в межах професії. Крім того вона відіграє роль посередника, який поєднує інтереси суспільства і професійних груп населення. Можна зробити висновок, що професійна етика повинна виступати основою регулювання дій аудитора, не врегульованих законодавством. Держава при цьому повинна здійснювати контроль за дотриманням норм професійної етики шляхом закріплення вимог дотримання етичних норм в окремих законодавчих актах.

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 (див. рис. 1).

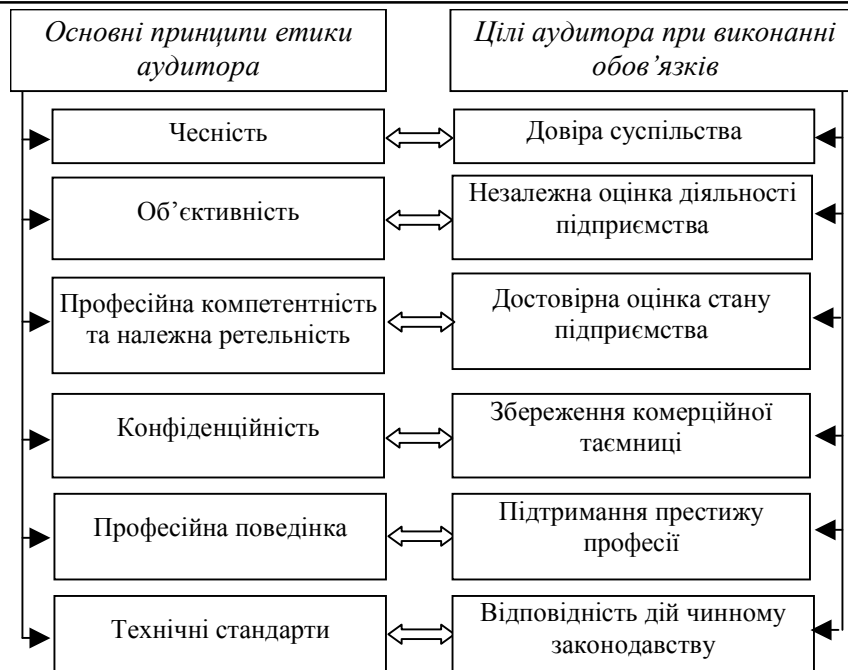


Рис. 1. Принципи професійної етики аудитора та цілі, які досягаються при їх дотриманні

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

– *чесність* – необхідно бути відвертим та чесним, надаючи професійні послуги. Це означає, що аудитор не повинен навмисно викривляти факти; здійснювати підтасовку даних; підтверджувати інформацію, якщо заздалегідь відомо про її недостовірність; не підтверджувати даних без будь-яких обумовлень, якщо є підстави для сумніву щодо них. “Чесність повинна бути основною рисою характеру аудитора, необхідною для його професійного визнання” [4, с. 61].

– *об'єктивність* – необхідно бути справедливим та не дозволяти собі необ'єктивності та упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб на висновки аудитора;

– *професійна компетентність та належна ретельність* – виконувати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю і старанністю; постійно підтримувати професійні знання та навички на належному рівні;

– *конфіденційність* – не розголошувати та не використовувати у своїх цілях інформацію, одержану в процесі надання професійних послуг;

– *професійна поведінка* – аудитору слід діяти так, щоб це не знижувало позитивну репутацію професії. Ставлення та поведінка професійних бухгалтерів під час надання послуг впливає на економічний добробут суспільства, їх співтовариства і країни [9, КЕПБ, п. 11];

– *технічні стандарти* – аудитори зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта тією мірою, якою вони сумісні з вимогами щодо чесності, об'єктивності і незалежності [9, КЕПБ, п. 15-16].

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 аудитором 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 [9, п. 9].

Для більш детального розгляду концептуальної основи етики аудиторів проаналізуємо структуру Кодексу етики професійних бухгалтерів (табл. 1).

Таблиця 1. Зміст фундаментальних принципів етики аудиторів згідно Кодексу етики професійних бухгалтерів [9, КЕПБ]

№ з/п	Принцип етики	Пункт Кодексу	Характеристика
1	2	3	4
1	Прийняття відповідальності	КЕПБ, п.9	Аудитори повинні приймати на себе відповідальність перед громадськістю: клієнтами, кредиторами, урядами, роботодавцями, працівниками, інвесторами, діловими та фінансовими колами, а також іншими особами, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності
2	Професійна поведінка	КЕПБ, Розділ 150, п. 150.2	а) не повинен перебільшувати свої можливості з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду; б) не повинен зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння
3	Рівень якості послуг	КЕПБ, п.12	Аудитори будуть у привілейованому становищі, якщо продовжуватимуть надавати унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою тому представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості і надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень
9	Об'єктивність	КЕПБ, Розділ 1, п.1.3/в	Слід уникати стосунків, які можуть призвести до необ'єктивності, упередженості або впливу інших осіб
		КЕПБ, Розділ 1, п.1.3/г	Не повинні приймати подарунки чи розваги, що здійснюють значний та неналежний вплив на їхнє професійне судження або на професійне судження осіб, з якими вони ведуть справи Професійним бухгалтерам слід уникати обставин, які можуть зашкодити їхній професійній репутації

Продовження табл. 1

1	2	3	4
		Розділ 280, п. 280.2	Професійний бухгалтер-практик, який надає послуги з надання впевненості, повинен бути незалежним від клієнта, якому надаються подібні послуги. Незалежність думки та незалежність поведінки дозволяють професійному бухгалтерові-практику висловити висновок і виглядати як особа, яка робить це без упередження, конфлікту інтересів та без неналежного впливу з боку інших осіб
4	Технічні стандарти	КЕПБ, Розділ 100, п.100.4/д	Професійний бухгалтер повинен дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію
7	Принцип чесності	КЕПБ, Розділ 100, п. 100.4	Повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках
		КЕПБ, Розділ 110, п. 110.2	Професійний бухгалтер не повинен мати відношення до звітів, декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація: а) містить суттєво неправдиві або невірні дані; б) містить необмірковані твердження чи інформацію; в) пропускає чи викривляє інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману
6	Розв'язання етичних конфліктів	КЕПБ, частина А, розділ 2, п.2.5	Будь-який професійний бухгалтер, що обіймає вищу посаду, повинен прагнути, щоб в організації, в якій він працює, було запроваджено політику, спрямовану на розв'язання конфліктів
5	Професійна компетентність	Частина А, розділ 3, п.3.1	Професійні бухгалтери не повинні вдавати, що мають досвід чи експертні знання, якими вони насправді не володіють
8	Конфіденційність	КЕПБ, Розділ 4, п.4.4	Конфіденційність стосується не лише розкриття інформації, вона також вимагає, що професійний бухгалтер, який одержує інформацію при наданні професійних послуг, не використовував (або не вдавав ніби використовує) цю інформацію для особистої вигоди або вигоди третьої сторони
10	Незалежність	КЕПБ, Частина Б, Розділ 8, п. 8.8	а) незалежність думки: спрямованість думок, яка надає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом; б) незалежність поведінки: уникати фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обгрунтовано дійшла висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою

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 [4, 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. 2).

Таблиця 2. Аналіз дотримання принципів професійної етики аудиторами України

Принцип за Кодексом	Українські аудитори	
	дотримання / недотримання принципу	Коментар
Чесність	–	Виправлення виявлених помилок та невідображення цього факту у висновку
Об'єктивність	–	
Професійна поведінка	–	Допущення неформальних відносин із замовниками аудиту
Компетентність	+	Якщо аудитор не має знань щодо аудиту або аудиторських послуг, він не зможе надати їх якісно, внаслідок буде втрачена фінансова вигода та підірваний престиж професії
Технічні стандарти	–	Відбувається порушення через недотримання принципів чесності та об'єктивності
Конфіденційність	+	Аудитор може бути притягнутий до відповідальності перед замовником
Незалежність	–	Здійснення впливу на аудитора під час виконання останнім своїх обов'язків
Якість послуг	+	Не порушується через залежність якості послуг та фінансового доходу аудитора

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 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” [7, с. 22].

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, чия 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” [10, 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. 2.

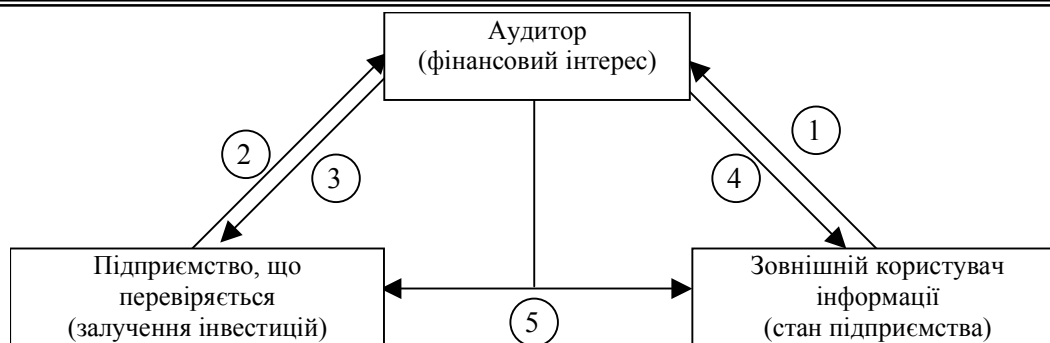


Рис. 2. Взаємозв'язок відносин при наданні послуг аудитором

- 1 – замовлення аудиту;
 2 – надання інформації для проведення перевірки;
 3 – об'єктивна оцінка діяльності підприємства;
 4 – висновок про результати перевірки;
 5 – задоволення інтересів підприємства, що перевіряється, та зовнішнього користувача інформації.

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.

Висновки і перспективи подальших досліджень. 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 аудиторів 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.

Список використаної літератури:

1. *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.
2. *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.
3. *Давидов Г.М.* Аудит як розділ про господарський контроль // Вісник Львівської комерційної академії (серія економічна). – 2004. – № 16. – С. 43-44.
4. *Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О’Рейлли В.М., Хири М.Б.* Аудит Монтгомери / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
6. *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.
7. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V.
8. *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.
9. 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.
10. *Олексюк В.* Професійна етика, права и обов'язальности аудитора // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 19. – С. 10-13.
11. *Робертсон Дж.* Аудит. Пер. с англ.: – М.: KRMG, Аудиторская Фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.
12. *Рудницький В.С., Гончарук Я.В.* Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
13. *Терехов А.А.* Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.
14. *Терехов А.А.* Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
15. *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.
16. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учень. – 2-е узд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА – М., 2001. – 352 с.

БОНДАР Валерій Петрович – кандидат економічних наук, професор Державної академії статистики, обліку та аудиту

Наукові інтереси:

- теорія, організація і методологія аудиту в Україні
- комплексна комп'ютеризація процесу аудиторської перевірки