Зміст.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | стор. |
| 1. | Поняття загальної етики ……………………………………………………….. | 2 |
| 2. | Огляд принципів етики …………………………………………………………. | 3 |
| 3. | Основні принципи етики і поведінки аудитора ……………………………….. | 5 |
| 4. | Кодекс професійної етики аудиторів України ………………………………… | 9 |
| 5. | Вимоги до проведення аудита. Права й обов’язки аудиторів, установлені законодавством ………………………………………………………………….. | 17 |
|  | Література ……………………………………………………………………….. | 21 |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

***1. ПОНЯТТЯ ЗАГАЛЬНОЇ ЕТИКИ.***

Слова *«мораль», «етика»* сприймаються сьогодні неоднозначно. З одного боку, ми розуміємо, що без моралі жити неможливо. З іншої сторони поняття *«моральне»* часте асоціюється в нас з чимось набившим оскому, типу «морального кодексу», «морально-трудового виховання», «морального вигляду» і т.п.

Однак для представників будь-якої професії етичне поводження — не простий звук, а життєва необхідність. Це порозумівається тим, що люди, які займаються якою-небудь професією, зацікавлені в суспільній довірі, високій якості своїх послуг незалежно від поводження окремих представників цієї професії. Для аудиторів дуже важливо, щоб їхні клієнти, а також треті особи, що користуються фінансовою звітністю, довіряли якості наданих аудиторських послуг, як у виді аудита, так і у виді інших, наданих аудиторами, послуг. Якщо люди, яким надаються послуги, не вірять, наприклад, своїм лікарям, адвокатам чи аудиторам, то здатність зазначених фахівців обслуговувати своїх клієнтів значно зменшується.

Якщо допустити, що особи, що користуються послугами, будуть оцінювати професійний рівень таких фахівців зі ступеня складності наданих послуг, це не доведе до добра, тому що саме через складність неспеціалісту досить важко розібратися які ці послуги. Наприклад, хворий навряд чи може досить кваліфіковано судити, чи добре йому була зроблена операція. Особа, що користується фінансовою звітністю, також не завжди може оцінити, чи добре проведений аудит цієї фінансової звітності. У більшості користувачів таких послуг немає ні часу, ні достатнього досвіду і знань для подібної оцінки. Суспільна довіра високій якості наданих професійних послуг зростає тоді, коли в рамках даної професії існують високі стандарти здійснення професійної діяльності (у тому числі і високі стандарти поводження професіоналів).

Як і для будь-якої іншої професії, для професійного аудитора дуже важливе почуття правильного етичного поводження.

У професійній сфері існують два етичних аспекти — загальна етика (духовний аспект) і професійна етика (практичний аспект).

Тому, що філософів хвилює благо всього людства, то в їхніх працях ми, в основному, зустрічаємо поняття загальної етики, а не етики невеликих груп людей, що представляють окремі професії. Тому ми не можемо знайти у філософських теоріях рішення наших конкретних проблем. Етика поводження аудиторів і представників будь-якої іншої професії — не більш ніж вузьке застосування загальних понять етики поводження, розроблених філософами для всіх людей.

Можна говорити про те, що етика — це область філософії, яка займається систематичним вивченням проблеми людського вибору понять про гарне і погане.

Це означає, що:

1) в області етики існують проблеми вибору рішень;

2) в етиці існують поняття про гарне і погане (моральні принципи);

3) етика займається наслідками (сутністю) рішень.

***Що таке етична проблема?***

Проблемна ситуація виникає, коли людині необхідно зробити вибір між різними діями, і правильний вибір не лежить на поверхні. Етичну проблемну ситуацію можна визначити як таке положення, коли вибір визначеної дії впливає на благополуччя інших людей.

***Що таке етична поведінка?***

Можна знайти дві стандартних філософських відповіді на це питання:

1) етична **поведінка** — це поведінка, що приносить більше всього користі;

2) етична **поведінка** — це поведінка, що відповідає моральним нормам і принципам.

Найбільш складні проблемні ситуації виникають тоді, коли зіштовхуються між собою:

а) різні моральні норми;

б) моральні норми і поняття «користь».

***Чому професіоналам необхідний кодекс етичної поведінки?***

Кодекс етичної поведінки дає відповідні рекомендації, точно визначає критерії поведінки, специфічні для даної професії. У кодексах професійної етики, на відміну від теорії загальної етики, можна знайти рішення конкретних проблем. Крім того, у кодексах містяться і професійні вимоги. З погляду визначеної професії, кодекс є декларацією твердих норм поведінки і сприяє виконанню цих норм. Без цього стала б неможливою професійна дисципліна.

При написанні даної роботи мною було досліджено кілька думок про принципи рішення етичних проблем.

У книзі Віктора Малахового «Етика» ( що складається з курсу лекцій), допущеної Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (Київ, видавництво «Либідь», 2001 р.), відзначається, що етику як науку цікавить, насамперед, те, як необхідно вести себе, які цінності відстоювати в житті. Далі В. Малахов розкриває думки деяких учених, які займаються проблемами етики (не називаючи їхніх імен), про існування ***двох форм вирішення етичних проблем: оптативної (доброзичливої) і імперативної (приказної).***

Однак автору більше імпонує підхід до рішення проблемних питань з погляду етики, що будується на ***імперативних, утилітарних і узагальнених принципах,*** викладених у монографії відомого в США фахівця в області теорії і практики аудита Джека К. Робертсона «Аудит».

Суть цих принципів розглянемо на наступному прикладі.

Працюючи аудитором, Ви з'ясували, що касир, що зберігає дрібні наявні кошти, підробив деякі записи в платежах, щоб сховати незначні помилки і звести баланс за місяць. Далі Ви з'ясували, що за рік було зроблено підроблених записів на суму 240 гривень. Касиром працює жінка 55 років, а президент акціонерної компанії не терпить помилок, навмисних чи випадкових. У цих питаннях він непримиренний. Він запитає Вас про результати перевірки. Без сумніву, касир буде звільнена, якщо Ви розповісте правду. Що ви зробите?

***2. ОГЛЯД ПРИНЦИПІВ ЕТИКИ***

1. Відповідно до ***імперативного принципу*,** приймаючи рішення, необхідно керуватися вимогами етичних норм. Імперативна етика строго встановлює, що, приймаючи рішення, не можна намагатися угадати, до чого воно приведе — чи до добра чи до зла.

Етика в імперативному змісті — це моральні норми і правила, а не вивчення наслідків якої-небудь ситуації.

Головний *недолік імперативного принципу —*це впевненість у тім, що з так званих універсальних правил ніколи не буває виключень. Проти цього можна заперечити, що якщо встановлене правило допускає виключення, принцип все одно зберігається. Складність полягає в тому, що людське життя дуже заплутане, і тільки дуже загальні правила могли б охопити всі ймовірні обставини. Яскравим прихильником і самим великим прихильником цієї теорії був Емануіл Кант.

Імперативна теорія, проте, не вказує легкого способу ухвалення рішення. Людина, що виконує правило, завжди може стати перед дилемою. Це приводить до того, що люди зважують наслідки своїх дій і один зі способів оцінки цих наслідків описується принципом утилітаризму.

*Для більшості кодексів професійної етики характерний імперативний підхід. Однак догматичний імперативний підхід до етичних рішень може бути недостатньою основою для створення професійних стандартів. Суспільство можуть цікавити правила і можливі протиріччя між ними. Корисними можуть бути і методи оцінки наслідків альтернативних дій.*

2. Відповідно до ***принципу утилітаризму*** остаточним критерієм етичного вибору є співвідношення добра і зла, що може виникнути в результаті якої-небудь дії. Причому основна увага приділяється наслідкам дії, а не дотриманню правил. ***Критерій досягнення добра* складає *вихідний пункт процесу прийняття* рішень.** Цей критерій дуже корисний, але відзначу, що він не є мірилом цінностей, що дозволяють визначити, що саме випливає з даних дій — добро чи зло.

Відповідно до цієї теорії люди, приймаючи рішення, насамперед, повинні визначити, які норми принесуть найбільше добро найбільшому числу людей.

3. Розумним ***сполученням імперативного й утилітарного принципів*** є ***генералізація.*** У короткому викладі це звучить так: якщо схожі люди в приблизно однакових обставинах повинні були діяти певним чином, але наслідки цього були б небажані, то ніхто не повинен діяти в такий спосіб без причини.

Ключовими поняттями тесту генералізації є схожість людей і обставин. Це забезпечує необхідну гнучкість при розгляді багатьох варіантів реальних проблемних ситуацій. Ці поняття вимагають здорового глузду при рішенні питання про те, чи є люди й обставини дійсно різними, або лише довільно розглядаються як різні, так що можуть бути зроблені упереджені висновки.

Короткий огляд принципів етики показує шляхи рішення складних проблем. Основна мета — засвоїти загальні етичні поняття (імператив, утилітаризм і генералізація) і застосовувати їх при рішенні конкретних проблем.

Однак слід зазначити, що викладені вище принципи рішення етичних питань застосовувати через кодекси професійної поведінки дуже складно.

Філософським принципом в етиці повинне служити правило: «Нехай нашим керівником буде совість». Це правило повинне спиратися на мудрість, проникливість, повагу традицій чи авторитарні норми. Вивчаючи Кодекс професійної етики аудиторів України, необхідно пам'ятати, що незалежно від існуючих правил чи від інших важелів, за допомогою яких суспільство прагне змусити аудиторів правильно працювати, у кінцевому рахунку кожний з аудиторів повинен сам вирішувати, що мається на увазі під стандартами професійної поведінки. І також самостійно визначати, яке рішення, виходячи з цих стандартів, необхідно приймати в кожній конкретній ситуації.

***3.ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ЕТИКИ І ПОВЕДІНКИ АУДИТОРА.***

Національним нормативом аудита в Україні N 3 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» (далі — ННА N 3) передбачено, що під час аудиту необхідно дотримуватись вимог «Кодексу професійної етики аудиторів України», затвердженого Аудиторською палатою України.

Пунктом 4 ННА N 3 обговорено, що аудиторам необхідно дотримуватись наступних етичних принципів:

* об'єктивності і незалежності;
* професіоналізму і компетентності;
* конфіденційності;
* контролю роботи, що виконується особами, приваблюваними до аудиторської перевірки;
* планування роботи.

У ННА N 3 не дається характеристика чи понятійне визначення перерахованих вище принципів. Частково окремі з них розкриті в Національному нормативі аудита в Україні N 2 «Основні вимоги до аудиту» (далі — ННА N 2).

Пунктом 2 ННА N 2 передбачено, що основні вимоги, що регулюють аудиторську діяльність, поділяються на ***дві основні групи: етичні і методологічні.*** У нормативі уточнюється, що дотримання етичних вимог, встановлених у Кодексі професійної етики аудиторів України й у Законі «Про аудиторську діяльність», є обов'язковим у всіх обставинах аудиту. Методологічні ж принципи, визначені в нормативах, можуть в окремих випадках мати необов'язковий характер. Обов'язковість чи рекомендаційний характер методологічних принципів регламентується тими конкретними нормативами аудита, що характеризують відповідні принципи.

Відповідно до норм ННА N 2 ***етичними професійними вимогами аудитора визначені:***

* незалежність;
* об'єктивність;
* компетентність;
* конфіденційність;
* доброзичливість.

***До методологічних вимог*** нормативом віднесені:

* планування аудиту;
* обґрунтованість оцінки значимості аудиторських доказів, а також система внутрішнього контролю:
* обґрунтованість вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв сутності і вірогідності;
* дотримання методики оцінки ризику і вибіркової перевірки даних;
* аналіз інформації і формування висновків;
* відповідальність за зроблений висновок;
* дотримання порядку документального оформлення;
* взаємодія аудиторів;
* обґрунтованість використання результатів роботи іншого аудитора чи фахівця іншої галузі;
* повне інформування клієнта;
* контроль якості роботи аудитора.

Якщо зіставити етичні принципи, зазначені в ННА N 3, з переліком етичних професійних вимог ННА N 2, то видно, що вони не зовсім збігаються.

На мою думку, необхідно погодитися з пропозицією С. Зубилевич, висловленою у статті «Вимоги до аудиту в умовах реформування обліку і звітності в Україні» («Бухгалтерський облік і аудит», 10/99), про доцільність об'єднання національних нормативів N 2 і N 3 в один за принципом відповідного стандарту N 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» Міжнародних стандартів аудиту.

На відміну від указівки тільки найменувань етичних принципів аудиту, даних у ННА N 3, у ННА N 2 дані визначення етичних професійних вимог, що повинні дотримуватися аудиторами:

1. Вимоги стосовно ***незалежності, об'єктивності і доброзичливості*** визначені пунктом 6 ННА N 2. Аудитор повинен бути прямим, чесним і відвертим в підході до виконання своїх професійних послуг. Під час проведення аудита він повинен неупереджено відноситися до підприємства, що перевіряється, а також до окремих підприємств і осіб, зацікавлених у його роботі. Одним з факторів забезпечення умов об'єктивності, відзначається в пункті 6, є незалежність аудитора.

2. Вимога про ***конфіденційність інформації*** розкрита в пункті 7 ННА N 2. Аудитор повинен дотримуватись принципів конфіденційності інформації, отриманої під час роботи від клієнта, і не розкривати її третій особі без дозволу клієнта, *якщо не існує такого зобов'язання в окремих випадках, передбачених українським законодавством.* У нормативі уточнюється, що більш конкретно про дотримання принципу конфіденційності говориться в розділі 4 Кодексу професійної етики аудиторів України.

3. Пунктами 8 і 9 ННА N 2 уточнюються вимоги щодо ***майстерності і компетентності аудитора.***

Аудит необхідно виконувати з відповідною професійною майстерністю особам, що мають відповідну спеціальну підготовку, досвід і компетентність у цій області.

Аудитору необхідно мати спеціальні знання по загальних і спеціальних дисциплінах, рівень яких підтверджується кваліфікаційним іспитом в Аудиторській палаті України, а також необхідний практичний досвід роботи. Крім того, аудитор повинен бути ознайомлений із усіма змінами Національних нормативів аудита і супутніх аудиту послуг, Кодексу професійної етики аудиторів України, а також українського законодавства.

При проведенні аудиту, відзначено пунктом 9 ННА N 2, необхідно дотримуватись обміркованого підхід до методики і техніки виконання як аудиту в цілому, так і окремих аудиторських процедур. Компетентність аудитора є основним чинником, що забезпечує обґрунтованість і необхідність вибору методики і техніки аудиту в кожному конкретному випадку.

Не намагаючись коментувати викладені вище норми етичних принципів чи вимог, передбачених нормами Національних нормативів аудита в Україні, я спробую охарактеризувати їх з погляду положень Кодексу професійної етики аудиторів України.

Насамперед, необхідно відзначити, що у вступній частині зазначеного Кодексу говориться про те, що професія аудитора має свої *особливості* і характеризується:

* володінням професійних навичок, отриманих під час навчання;
* прийняттям на себе відповідальності як щодо суспільства в цілому, так і щодо клієнта зокрема;
* об'єктивністю в роботі з клієнтами;
* наданням послуг, що відповідають найвищим вимогам *норм і правил поведінки і виконання аудиторських послуг.*

**Метою**професії незалежного аудитора визначене *забезпечення високого професійного рівня послуг для досягнення максимальної ефективності праці, спрямованого на задоволення потреб українського суспільства.*

Для досягнення зазначеної мети аудитор повинен дотримуватися чотирьох основних ***вимог до нього:***

***Вірогідність***

Українське суспільство відчуває потребу в користуванні достовірною інформацією.

***Професіоналізм***

Висуваються вимоги до аудиторів, що можуть бути визначені клієнтами, роботодавцями й іншими зацікавленими сторонами до фахівців-аудиторів.

***Якість послуг***

Виконання аудиторських послуг повинне здійснюватися в строгій відповідності з діючими нормативами і правилами аудиту і Кодексу етики.

***Довіра***

Користувачі послуг аудитора повинні бути упевненими в тім, що він ніколи не порушить професійної етики і буде дотримувати її протягом усієї практики.

В вступному підрозділі зазначеного Кодексу «Фундаментальні основи етики аудита» (пункти 11,12) говориться:

*«В ім'я досягнення мети, що стоїть перед аудитором, він* ***зобов'язаний дотримувати наступні фундаментальні основи етики: чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійне поводження, професійні норми».***

Тому, що в даному визначенні говориться про мету, що поставлена перед аудитором (а такою метою є проведення аудита), то необхідно розглянути поняття мети аудита.

У відповідності зі статтею 4 Закону України від 22.04.93 р. N 3125-ХІІ «Про аудиторську діяльність» ***аудит*** *—* це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів і іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення вірогідності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам.

У свою чергу, пунктом 2 ННА N 3 «Мети і загальні принципи аудиту фінансової звітності» визначено, ***що* *метою аудиту*** фінансової звітності є *висловлення аудитором висновку про* те, чи відповідає фінансова звітність у всіх істотних аспектах інструкціям, що регламентують порядок підготовки і надання фінансових звітів.

У той же час глосарієм термінів Міжнародних стандартів аудиту під ***метою аудиту*** фінансової звітності розуміється *забезпечення можливості вираження аудитором думки про* те, чи підготовлена фінансова звітність у всіх істотних аспектах відповідно до встановлених основ фінансової звітності.

Отож, для досягнення поставленої перед аудитором мети зазначеним Кодексом визначені наступні фундаментальні основи етики:

***Чесність***

Аудитор повинен бути чесним під час виконання своїх професійних обов'язків.

***Об'єктивність***

Аудитор повинен бути справедливим і не допускати, щоб забобони, упередженість і інші фактори впливали на його об'єктивність.

Аудитор зобов'язаний надавати послуги з належним рівнем турботи про клієнта, компетентно і старанно, постійно підтримувати професійні знання. Необхідно мати такий рівень професійних знань, що не викликав би ніяких сумнівів у клієнта в тому, що він одержав компетентні професійні послуги з обліком самих останніх змін у законодавстві, аудиторській практиці і техніку надання аудиторських послуг.

***Конфіденційність***

Аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати чи розкривати інформацію, отриману їм у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

***Професійне поводження***

Аудитор зобов'язаний створювати і підтримувати позитивну репутацію професії, утримуючись від яких-небудь дій, що дискредитують її.

***Професійні норми***

Аудитор зобов'язаний виконувати з належною турботою і повагою інструкції і вказівки клієнта чи роботодавця (внутрішній аудитор) у тій мірі, у якій вони не суперечать вимогам чесності, об'єктивності і незалежності.

Аудитор повинен виконувати послуги відповідно до прийнятих Аудиторською палатою нормативів, а також дотримувати вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність».

Самостійною вимогою в підрозділі «Фундаментальні основи етики аудита» є вимога пункту 12 про те, що аудитор є і повинен бути завжди вільним від якої-небудь зацікавленості, несумісної з чесністю, об'єктивністю і незалежністю.

Перелік викладених у Кодексі фундаментальних основ етики аудита не збігається з переліком етичних професійних вимог, викладених у ННА N 2, і з переліком етичних принципів, викладених у ННА N 3. У підрозділі «Фундаментальні основи етики аудита» не обговорений взаємозв'язок перерахованих у даному Кодексі основ етики аудита з етичними професійними вимогами й етичними принципами, перерахованими в ННА N 2 і ННА N 3.

У той же час пунктом 3 ННА N 2 обговорена необхідність дотримання «...етичних *вимог, визначених у Кодексі* професійної етики аудиторів України». У свою чергу пунктом 4 ННА N 3 також передбачено, що під час аудиту *необхідно дотримуватись вимог Кодексу* професійної етики аудиторів України.

На цій основі можна зробити висновок про те, що під етичними вимогами й етичними принципами, названими так у ННА N 2 і N 3, маються на увазі фундаментальні основи етики аудита, названі так у Кодексі професійної етики аудиторів України. Це підтверджується і тим, що в перекладі Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів (Москва, ICAR, 2000 р.), що покладена в основу національних нормативів аудита, «фундаментальні основи» викладені, як «фундаментальні принципи».

***4. КОДЕКС ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ.***

Безпосередньо Кодекс професійної етики аудиторів України складається з 14 розділів. Перелічимо назви зазначених розділів:

Розділ 1 — Об'єктивність;

Розділ 2 — Рішення етичних конфліктів;

Розділ 3 — Професійна компетентність;

Розділ 4 — Конфіденційність;

Розділ 5 — Податкова практика;

Розділ 6 — Закордонна діяльність;

Розділ 7 — Самореклама;

Розділ 8 — Незалежність;

Розділ 9 — Винагорода і комісійні;

Розділ 10 — Діяльність, не сумісна з практикою аудитора;

Розділ 11 — Грошові суми клієнтів;

Розділ 12 — Взаємовідносини з іншими аудиторами;

Розділ 13 — Реклама і пропозиція послуг;

Розділ 14 — Керівництво з прийняття аудиторської клятви.

Тепер зупинимося на розгляді положень кожного розділу даного Кодексу.

***Розділ 1. Об'єктивність.*** Принцип об'єктивності зобов'язує аудитора бути безстороннім у думках, чесним і незалежним. Аудитор може надавати широке коло аудиторських послуг, але в будь-якому випадку він повинен демонструвати свою об'єктивність, професіоналізм і неупередженість. Об'єктивності необхідно дотримуватись в будь-яких випадках, звернувши особливу увагу на наступне:

а) аудитори можуть потрапити в обставини, при яких можливий тиск на їхню незалежність;

б) аудитор може виявляти упередженість у відносинах з людьми;

в) під час надання аудиторських послуг керівники аудиторської фірми зобов'язані забезпечити дотримання принципів об'єктивності працівниками аудиторської фірми, а також приваблюваними експертами інших підприємств.

Для забезпечення дотримання принципу об'єктивності можна рекомендувати наступні норми поводження:

* якщо яка-небудь із ситуацій не укладається в рамки діючих стандартів чи закону — керуйтеся здоровим глуздом і логікою;
* не давайте приводу для виникнення думок про утрату вами об'єктивності і незалежності;
* не дозволяйте пропонувати вам які-небудь подарунки чи підношення, а також пропонувати свої послуги, які можуть послужити приводом засумніватися в об'єктивності ваших дій і суджень;
* у відносинах з людьми виявляйте толерантність і неупередженість;
* забезпечте дотримання принципів об'єктивності працівниками аудиторської фірми, а також експертами інших підприємств, приваблюваними до роботи.

***Розділ 2. Рішення етичних конфліктів.*** Аудитори повинні постійно тримати в полі зору обставини, що можуть привести до конфліктів. При цьому необхідно враховувати, що з'ясування взаємин між аудитором і іншою стороною не завжди можуть регламентуватися питаннями етики. Тому в кожнім окремому випадку необхідно ретельно з'ясовувати обставини.

На аудитора можуть впливати такі обставини, як тиск із боку керівництва чи акціонера, сімейні чи особисті взаємини з клієнтом, дії, що суперечать професійним нормам і стандартам, і т.п.

У будь-якому випадку, зіштовхуючись з необхідністю рішення етичних питань, необхідно виходити з договірних взаємин між аудиторською фірмою і клієнтом, а також з норм діючого законодавства і принципів, закладених у Кодексі професійної етики аудиторів України.

Якщо усі вжиті заходи не привели до розв’язання етичного конфлікту, то необхідно ставити питання про відмовлення в наданні аудиторських послуг, з письмовим повідомленням про це клієнту.

На основі положень Кодексу можна рекомендувати наступний порядок розв’язання конфлікту:

1. Проаналізувати причину конфлікту з безпосереднім керівництвом клієнта;

2. Якщо конфлікт не розв’язаний чи маються сумніви в тім, що керівник більш високого рангу яким-небудь чином причетний до конфлікту, то необхідно звернутися до керівництва вищого рівня, аж до наглядацької Ради чи зборів;

3. Паралельно можна одержати конфіденційну консультацію в незалежного юриста чи в комісії з етики Аудиторської палати України;

4. Якщо конфлікт не удалося розв’язати, то необхідно відмовитися від виконання завдання чи роботи.

***Розділ 3. Професійна компетентність.*** Якщо аудитор не володіє необхідною компетентністю і професійними навичками для виконання відповідних аудиторських послуг, він повинен відмовитися від їхнього надання. Якщо ж така робота може бути виконана фахівцями інших неаудиторських професій, то аудитор повинен скористатися їхніми послугами.

Досягнення професійної компетентності необхідно розділити на дві самостійні стадії:

1) безпосереднє досягнення професійної компетентності, що включає в себе наявність вищої освіти, практичного досвіду роботи не менш трьох років на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста чи економіста, а також перевірка знань у ході складання іспитів на одержання сертифіката аудитора;

2) постійна підтримка професійної компетентності на належному рівні шляхом самостійного вивчення законодавчих і нормативних документів, вітчизняних і міжнародних норм і стандартів по обліку й аудиту, а також проходження підвищення кваліфікації на відповідних курсах підготовки і перепідготовки фахівців.

***Розділ 4. Конфіденційність.*** Правило довірчого і конфіденційного спілкування засновано на вірі в те, що це дасть можливість вільно обмінюватися будь-якою інформацією між сторонами аудиторського процесу, що беруть у ньому участь. Сама сутність аудиторських послуг вимагає, щоб аудитор мав доступ до самої конфіденційної інформації клієнта. І клієнт повинен бути упевнений, що аудитор збереже отриману інформацію в таємниці.

Відповідно до розділу 4 Кодексу аудитор завжди, скрізь і в усьому зобов'язаний дотримуватись конфіденційності, за винятком випадків, коли йому надані особливі повноваження по розкриттю інформації про діяльність клієнта чи маються обставини, що зобов'язують аудитора розкривати інформацію. У цьому випадку, уточнює даний Кодекс, розкриття можливо тільки за умови, якщо це спеціально передбачено статтею 187 Кримінального кодексу України. Однак у зв'язку з вступом у силу з 01.09.2001 р. нової редакції Кримінального кодексу в ньому відсутній аналог статті 187 у розділі XVII «Злочини проти правосуддя».

Варто звернути увагу на те, що уточнення, приведене в даному Кодексі, ставить під сумнів можливість аудитора розкривати інформацію у випадках, передбачених статтею 187 КК України. Необхідно відзначити, уточнюється в Кодексі професійної етики аудиторів України, що в силу обмежених професійних знань аудитора в області права і юриспруденції, аудитор не може дати точну оцінку фактів порушення Кримінального кодексу, тобто аудитор не має ні можливості, ні права судити про неправомірні дії клієнта. Рішення таких питань знаходиться в компетенції суду.

На мою думку, розкриття інформації можливо лише при наявності письмової згоди замовника чи у випадку, якщо це прямо обговорено в Законі.

Цей висновок підтверджується пунктом 4.5 розділу 4 Кодексу, яким обговорено, що правило відповідальності аудитора за розкриття інформації не застосовується у випадках якщо:

а) розкриття інформації письмово санкціоновано клієнтом;

б) розкриття інформації обумовлено вимогами законодавства.

Однак у пункті 4.5 розділу 4 даного Кодексу приводиться ще один випадок, при якому можливе розкриття інформації клієнта, отриманої в результаті здійснення аудитором аудиторської діяльності. Цей випадок аргументується як професійна необхідність розкриття інформації, якщо це обумовлено:

* національними нормативами аудиту й етичних вимог;
* захистом професійних інтересів аудитора в процесі судового розгляду;
* перевіркою відповідності якості роботи аудитора у випадках надходження скарги чи претензії в Аудиторську палату України.

***Розділ 5. Податкова практика.*** Розділ 5 Кодексу присвячений етичним правовідносинам при наданні клієнтам послуг в області оподатковування.

Надання зазначених послуг повинне провадитися грамотно, з дотриманням правил об'єктивності і конфіденційності. За результатами наданих послуг з питань оподатковування аудитор зобов'язаний видавати висновок, що відповідає вимогам українського законодавства.

Надання податкових послуг повинне супроводжуватися:

* повідомленням клієнту про існуючі обмеженнях, властивих аудиту взагалі і податковому консультуванню зокрема, що не дозволяють гарантування абсолютної, тобто 100% правильності наданих консультацій;
* у випадку складання податкових декларацій необхідно попередити клієнта про те, що відповідальність за надану для включення в декларацію інформацію несе він, а аудитор несе відповідальність за правильність включення отриманої інформації в декларацію;
* якщо аудитор сумнівається у вірогідності наданої інформації для складання податкового звіту чи декларації, то він повинен відмовитися від участі у виконанні такої послуги;
* складання податкових декларацій може ґрунтуватися на методі облікових оцінок у випадках, передбачених законодавством, чи у випадках, коли немає необхідності одержання занадто великої точності;
* при складанні податкових декларацій необхідно використовувати декларації попередніх періодів, дані бухгалтерського обліку і звітності, уточнювати в необхідних випадках отриману інформацію;
* у випадку виявлення істотних помилок у податкових деклараціях попереднього періоду негайно сповістити про це клієнту і рекомендувати йому ужити відповідних заходів до виправлення;
* якщо клієнт не застосовує мір до усунення виявлених і зазначених недоліків, то аудитор вирішує питання про доцільність співробітництва з таким клієнтом.

***Розділ 6. Закордонна діяльність.*** Аудитор, що має сертифікат Аудиторської палати України, має право здійснювати аудиторську діяльність у будь-якій державі за межами України. У будь-якому випадку аудитор повинен надавати послуги відповідно до вимог національних нормативів аудиту і чинного Кодексу етики, а при відсутності національних норм і правил по окремих питаннях необхідно керуватися міжнародними нормами аудиту.

У випадку якщо етичні вимоги в країні надання аудиторських послуг відрізняються від аналогічних вимог Кодексу етики аудиторів України, необхідно виходити з наступного:

а) якщо етичні вимоги країни надання аудиторських послуг менш тверді, ніж вимоги українського Кодексу, необхідно керуватися саме вітчизняними нормами етики;

б) якщо етичні вимоги країни надання аудиторських послуг більш строгі, ніж українські, необхідно застосовувати норми етики надання аудиторських послуг цієї країни.

***Розділ 7. Самореклама.*** Бажано, щоб громадськість мала представлення про види діяльності, наданих аудитором. Це означає, що аудитору не забороняється доводити таку інформацію до відома громадськості у встановленому законом порядку. Якщо аудитор є членом Союзу аудиторів України, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, якої-небудь іншої професійної організації чи якщо аудитор внесений до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноосібно надає аудиторські послуги (ведеться Аудиторською палатою України), то йому не забороняється сповіщати про це при здійсненні самореклами.

Аудитор може здійснювати саморекламу з метою пошуку роботи. Однак така реклама не повинна здійснюватися таким способом, що може бути витлумачений громадськістю як пропозиція «купити» клієнта. Оголошення про пошук роботи за сумісництвом чи за договором підряду варто здійснювати через професійну пресу і за умови, що будуть зашифровані і не будуть розголошуватися прізвище, адреса і номер телефону аудитора.

У довідниках, книгах, статтях, інтерв'ю, виступах на радіо і телебаченні, при проведенні курсів і семінарів, у брошурах і документах технічного характеру можуть бути зазначені прізвище, професійна кваліфікація аудитора, фірма, у якій він працює, адреса і номер телефону, по яких можна зв'язатися з аудитором. У будь-якому випадку публікації не можуть носити рекламний характер ні самого аудитора, ні його аудиторської фірми.

Повинні бути визнані неетичними рекламні заходи, у яких:

* робляться заяви про достоїнства фірми на основі даних, які неможливо перевірити;
* указується на можливості аудиторської фірми впливати на рішення податкових, судових, слідчих чи інших виконавчих органів, а також посадових осіб;
* робляться посилання на можливості одержання невиправдано позитивних результатів;
* порівнюються досягнення власної фірми чи аудитора з іншими конкретними представниками своєї професії;
* необґрунтовано привласнюються титули, звання, нагороди і т.п. аудитору чи його аудиторській фірмі.

***Розділ 8. Незалежність.*** Концепція незалежності — це наріжний камінь аудиторської професії. Оскільки метою незалежної аудиторської перевірки є забезпечення довіри споживачів до фінансової звітності, то аудитори насправді не повинні мати ніяких зв'язків ні з керівництвом клієнта, ні із самим суб'єктом підприємницької діяльності, що перевіряється.

Виконання аудитором етичного принципу незалежності забезпечується наступними умовами:

* відмовленням від надання послуг у випадку безпосередньої чи непрямої фінансової зацікавленості аудитора в справах клієнта. Тобто якщо аудитор є співзасновником клієнта чи третьої організації, що є материнською стосовно клієнта, чи він знаходиться в сімейних відносинах з керівником чи засновником клієнта, то такі зв'язки означають безпосередню зацікавленість аудитора в справах фірми. Якщо аудитор є довіреною особою, чи розпорядником майна особи, що має безпосереднє фінансове відношення до клієнта, то це також може свідчити про наявність непрямої фінансової зацікавленості в справах клієнта і самого аудитора;
* сам аудитор, а також члени його родини повинні утримуватися від одержання яких-небудь кредитів чи позичок від клієнта;
* не менш двох років утримуватися від надання аудиторських послуг силами аудиторів, що були посадовими особами, працівниками, членами правлінь чи наглядацьких рад підприємства клієнта;
* у випадку якщо аудитор, крім аудиторських послуг, надає консультації з питань підприємницької діяльності, то він не повинен при цьому виконувати керівні функції і приймати керівні рішення, відповідальність за прийняття яких покладена на наглядацьку раду, виконавчий орган чи керівництво підприємства клієнта;
* аудитор не повинен виконувати функції службовця чи керівника при упровадженні внесених їм же пропозицій у ході надання консультаційних чи інших аудиторських послуг;
* аудитор, що приймав участь у складанні звітності, не може в подальшому залучатися для здійснення її перевірки;
* аудитор повинен гарантувати, що при виконанні їм посадових обов'язків на нього не будуть впливати сімейні чи особисті взаємини;
* необхідно уникати виникнення сумнівів у незалежності аудитора, заснованих на тім, що винагорода аудитора від одного чи клієнта групи клієнтів складає велику частину доходу чи прибутку аудитора;
* аудитор не повинен приймати які-небудь товари чи послуги, за винятком тих, котрі мають відношення до роботи за умов договору. Необхідно уникати одержання подарунків чи інших знаків уваги, що виходять за рамки звичайної ввічливості;
* оплата аудиторських послуг, крім надання консультацій, не повинна залежати від яких-небудь непередбачених обставин чи досягнення визначених результатів;
* величина установчого капіталу аудиторської фірми повинна в ідеалі належати аудиторам. Абзацом 3 ст. 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудитори повинні володіти не менш ніж 70% статутного капіталу аудиторської фірми;
* взаємини між аудиторами — учасниками створеної фірми — повинні будуватися на умовах, обговорених установчими документами. При виході аудитора-засновника аудиторської фірми на пенсію, його звільненні чи при продажі фірми договори з замовниками можуть бути пролонговані для подальшого виконання. У подальшому аудитор не повинен приймати участі в професійній діяльності фірми, незалежно від того, одержав він належну йому компенсацію чи ні;
* порушення судового процесу клієнтом стосовно аудитора чи аудитором до клієнта означає порушення нормальних взаємин між ними, що не сприяє дотриманню принципів незалежності й об'єктивності між аудитором і даним клієнтом;
* використання протягом тривалого періоду надання аудиторських послуг клієнтам тих самих керівників аудиторських груп може привести до втрати їхньої незалежності. Необхідно в будь-якому випадку забезпечити ротацію учасників аудиторської перевірки за рахунок працівників своєї фірми, а при відсутності таких — за рахунок залучення фахівців «з боку».

***Розділ 14 9. Винагороди і комісійні.*** Необхідно відзначити, що частково питання винагороди Кодекс розглядає в розділі 8 «Незалежність».

Даним розділом уточнюється, що винагорода аудитора звичайно повинна установлюватися на основі погодинних чи денних розцінок, розрахованих для кожного учасника надання послуги. Відзначається, що винагорода повинна реально відображати вартість наданих аудитором професійних послуг, з огляду на:

1) досвід і знання, необхідні для здійснення аудиторської діяльності;

2) рівень підготовки і наявність практичного досвіду осіб, безпосередньо зайнятих у наданні професійних послуг;

3) час, який необхідно витратити на надання послуг особами, що беруть участь у їхньому наданні;

4) рівень відповідальності за результати наданих аудиторських послуг.

На практиці часто буває, що один аудитор пропонує свої послуги по значно меншій вартості, ніж вартість, за якою вони виконувалися попереднім аудитором. Це не буде вважатися неправильним за умови, що нова вартість визначена з обліком перерахованих вище вимог.

Як і в розділі 8 «Незалежність» даного Кодексу, у даному розділі передбачений пункт 9.7, який обумовлює, що оплата аудиторських послуг, крім надання консультацій, не повинна залежати від яких-небудь непередбачених обставин чи досягнення визначених результатів.

Питання, пов'язані з визначенням вартості робіт, а також порядок проведення розрахунків, повинні бути обговорені в договорі на надання аудиторських послуг. Понад вартість послуг може бути передбачена компенсація перемінних витрат, таких як, наприклад, командировочні витрати. У той же час одержання яких-небудь комісійних винагород, чи відсотків винагород за посередництво, при якому послуги не надавалися, може порушити принципи об'єктивності і незалежності, і тому їх треба уникати.

***Розділ 10. Діяльність, не сумісна з практикою аудита*.** Відповідно до пункту 5 ст. 23 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор і аудиторські фірми повинні обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг і інших видів робіт, що мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок чи експертиз. Таким чином, надання декількох видів послуг професійного характеру не впливають на чесність, об'єктивність і незалежність аудитора і не можуть нанести втрату репутації аудиторської професії.

У той же час аудитор повинен уникати випадків одночасного заняття діяльністю, що не має безпосереднього відношення до аудиторської діяльності.

***Розділ 11. Грошові суми клієнтів.*** Аудитору не рекомендується зберігати в себе кошти клієнтів. Якщо ж аудитор має сумніви в законності пропонованих для збереження коштах клієнта, то він зобов'язаний відмовитися від надання такої послуги.

Якщо аудитором все-таки отримані на збереження кошти клієнта, то він повинен:

а) зберігати кошти клієнта окремо від власних коштів чи коштів аудиторської фірми;

б) використовувати зазначені грошові суми тільки з метою, для якої вони призначені;

в) бути готовим у будь-який час відзвітуватися за прийняті на збереження кошти клієнта перед уповноваженими для перевірки особами.

***Розділ 12. Взаємовідносини з іншими аудиторами.*** Громадськість не в останню чергу сприймає представників професії аудитор відповідно до того, як вони спілкуються один з одним. Необхідно відзначити, що в даному розділі Кодексу майже дослівний переклад Міжнародних норм аудиту показує на явну далекість міжнародної практики надання аудиторських послуг від українських реалій. Деяка незручність викликана тим, що у визначенні термінів розкриті поняття «діючого аудитора» і «наступного аудитора», тоді як у розглянутому розділі застосовується винятково термін «аудитор-спадкоємець». У той же час етичні норми взаємин між аудиторами — це те, до чого ми повинні повсякденно прагнути.

Першочергове значення у виборі аудитора чи аудиторської фірми має думка клієнта. У зв'язку з цим аудитор не може докладати зусиль з метою обмеження волі вибору клієнта.

У випадку зміни діючого аудитора на аудитора-спадкоємця, останній повинен мати можливість одержати визначену інформацію, як у клієнта, так і в діючого аудитора.

Зокрема, аудитор-спадкоємець повинен переконатися в тім, чи повідомив клієнт діючого аудитора про зміну аудитора, і чи дав він згоду на одержання інформації від діючого аудитора. Якщо клієнт не дає згоди на одержання інформації від діючого аудитора, то це повинно бути основою для відмовлення від співробітництва з новим клієнтом, якщо при цьому не існує яких-небудь обставин, що дають підставу для обслуговування нового клієнта.

При одержанні дозволу на одержання інформації від діючого аудитора аудитор-спадкоємець направляє відповідний запит діючому аудитору. У цьому випадку аудитор повинен врахувати вимогу пункту 7 Національного нормативу аудита N 15 «Відношення аудитора до початкових залишків на рахунках обліку підприємства під час першої аудиторської перевірки». Зазначеним пунктом передбачено, що звертатися до попереднього аудитору має право тільки той аудитор, що *«знає вимоги Кодексу професійної етики аудиторів України».* У даному випадку хочу виразити згоду з думкою Е. Петрик, викладеною у статті «Проблеми перевірки аудитором початкових залишків по рахунках обліку і статтям балансу підприємства» (журнал «Бухгалтерський облік і аудит» N 11/2000 р.), про виклад даного пункту в новій редакції наступного змісту:

*"При спілкуванні і співробітництві з попереднім аудитором необхідно дотримувати правила Кодексу професійної етики аудиторів України».* Обґрунтованим є також і думка автора цитованої вище статті про те, що для дотримання правил професійної етики до попереднього аудитора повинне спочатку звернутися саме підприємство-клієнт із пропозицією про надання наступному аудитору необхідної інформації по попереднім перевіркам.

Діючий аудитор зобов'язаний надати необхідну інформацію аудитору-спадкоємцю, якщо на це мається згода клієнта. У випадку неотримання відповіді від діючого аудитора аудитор-спадкоємець уживає заходів до зустрічі з діючим аудитором, а якщо це йому не вдається, то направляє повторний запит з повідомленням про прийняття пропозиції клієнта.

Діючий аудитор зобов'язаний передати аудитору-спадкоємцю бухгалтерські регістри й інші документи, що зберігалися в нього відповідно до умов договору.

***Розділ 13. Реклама і пропозиція послуг.*** Основні принципи дотримання етики в питаннях реклами і пропозиції послуг розглянуті нами в розділі «Самореклама».

Необхідно ще раз відзначити, що реклама і пропозиція послуг аудиторської фірми повинні бути спрямовані на об'єктивне інформування громадськості і містити правдиву і достовірну інформацію, витриману в діловому тоні. Забороняється нав'язлива пропозиція послуг. Приклади некоректної реклами також розглянуті нами в розділі «Самореклама».

***Розділ 14. Керівництво з прийняття аудиторської клятви*.** Кодексом визначений наступний текст клятви:

«Я, (ім'я, прізвище), проголошую клятву аудитора й урочисто обіцяю виконувати свої професійні обов'язки з честю і достоїнством, дотримувати законів України, Національні нормативи аудита, Кодексу професійної етики аудиторів України і вимагати дотримання їх іншими».

Аудитор після одержання сертифіката аудитора зобов'язаний усно проголосити клятву атестаційної комісії Аудиторської палати України і підписати її текст.

5. ВИМОГИ ДО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТА. ПРАВА Й ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ, УСТАНОВЛЕНІ ЗАКОНОДАВСТВОМ

У звітній доповіді Європейської комісії і Маастрихського дослідницького центру обліку й аудиту про теоретичне і практичне положення аудиту в країнах Європи за назвою «Роль, позиція й обов'язки аудитора в Європейському Союзі» (1996 р.), особливо відзначена проблема розбіжності чекань суспільства від аудиту і представлень аудитора (аудиторської фірми) про свої обов'язки. Звідси виник так званий «пролом обманутих надій». Чим більше цей пролом, тим менше довіра до аудитора й аудиторської професії.

У преамбулі Закону України від 03.04.93 р. N 3125-ХІІ «Про аудиторську діяльність» це визначено як діяльність, спрямована на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Задоволення бажань громадськості і власників стосовно аудиторів багато в чому залежить від того, яке представлення аудитор має про свої обов'язки.

Забезпечення високої якості аудита вимагає:

1) високого рівня професійної освіти і досвіду роботи від працівників у сфері бухгалтерського обліку;

2) відповідних стандартів методології аудита;

3) дотримання етичних норм професійного поводження;

4) створення гідної довіри дисциплінарного механізму, що реагує на скарги і проблеми;

5) застосування систематичного і діючого підходу для забезпечення якості аудиторської діяльності.

Вимоги до проведення аудита в міжнародному масштабі узагальнені і викладені в Міжнародних стандартах аудита. Такі вимоги дозволяють аудитору визначити свої мети і свою політику щодо обсягу роботи, специфіки діяльності і місця надання аудиторських послуг. Безумовно, конкретні обставини вимагають гнучкого підходу до рішення задач, що стоять перед аудитором. Проте, ***основними вимогами в прийнятій політиці повинні бути наступні:***

* Кожен аудитор зокрема і персонал фірми в цілому підтримують принципи незалежності, об'єктивності, конфіденційності і дотримуються правил професійної етики.
* Фірма приймає в штат тих, хто одержав і підтримує належний професійний рівень, виявляє в роботі компетентність і відповідальність при виконанні своїх обов'язків.
* Окремі цільові задачі в аудиторській роботі розподіляються серед персоналу відповідно до рівня їхньої професійної підготовки, досвіду і майстерності, як того вимагають обставини.
* Фірма повинна забезпечувати на всіх рівнях напрямок, спостереження і контроль роботи, що відповідала б стандартам якості контролю.
* Організація консультацій у разі потреби в самій фірмі чи за її межами з залученням необхідних експертів.
* Фірма постійно проводить оцінку і прогнозування перспективних клієнтів і здійснює роботу з вже існуючою клієнтурою. При прийнятті рішень щодо обслуговування нового клієнта чи утримання клієнта, що вже був на обслуговуванні, принциповими критеріями, що приймаються в увагу, є: незалежність фірми, здатність професійно надати послуги конкретному клієнту і чесній позиції, що займає керівництво клієнта.
* Здійснення постійного спостереження за адекватністю й ефективністю введеної політики і заходів контролю якості.

Як уже відзначалося, основні вимоги до вітчизняного аудита регламентуються Національним нормативом аудита в Україні N 2 (далі - ННА N 2). Пунктом 2 ННА N 2 передбачено, що основні вимоги, що регулюють аудиторську діяльність, поділяються на дві основні групи: етичні і методологічні. У нормативі уточнюється, що дотримання етичних вимог, встановлених у Кодексі професійної етики аудиторів України і положеннями Закону України «Про аудиторську діяльність», є обов'язковим у всіх обставинах аудита. Методологічні ж принципи, визначені в нормативах, можуть в окремих випадках мати необов'язковий характер. Обов'язковість чи рекомендаційний характер методологічних принципів регламентується тими конкретними нормативами аудиту, що характеризують відповідні принципи.

ННА N 2 у якості ***етичних професійних вимозі*** аудитора визначає:

* незалежність;
* об'єктивність;
* компетентність;
* конфіденційність;
* доброзичливість.

До ***методологічних вимог*** нормативом віднесені:

* планування аудиту;
* обґрунтованість оцінки значимості аудиторських доказів, а також система внутрішнього контролю;
* обґрунтованість вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв сутності і вірогідності;
* дотримання методики оцінки ризику і вибіркової перевірки даних;
* аналіз інформації і формування висновків;
* відповідальність за зроблений висновок;
* дотримання порядку документального оформлення;
* взаємодія аудиторів;
* обґрунтованість використання результатів роботи іншого аудитора чи фахівця іншої галузі;
* повне інформування клієнта;
* контроль якості роботи аудитора.

У зв'язку з тим, що етичні вимоги нами розглянуті раніш, зараз звернемо увагу на дотримання наступних, обговорених у ННА N 2, вимог:

1. *Документування* аудиту, що передбачає необхідність документування всіх питань, які аудитор вважає важливими з погляду доказовості фактів виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийнятих рішень і того, що аудиторські послуги надавалися відповідно до вимог Національних нормативів чи аудита інших стандартів і правил.

2. *Планування* роботи аудитора з метою забезпечення ефективності результатів аудиторської перевірки.

3. На основі виконання незалежних процедур аудиторської перевірки одержання такої кількості *аудиторських доказів,* що дозволяє зробити обґрунтований аудиторський висновок.

4. Дослідження аудитором *системи обліку і внутрішнього контролю,* з метою визначення змісту, термінів і обсягів проведення аудита, а також застосування відповідних процедур аудита.

5. *Аудиторські висновки і підготовка аудиторського висновку* повинні ґрунтуватися на даних аналітичних досліджень і оцінці аудиторських доказів, отриманих у процесі проведення аудиторської перевірки.

6. У ході аудиторської перевірки і надання аудиторського висновку аудитор повинен дотримуватись принципу *обмеження у висловленні аудиторської думки* стосовно якості аудиторського висновку і результатів аудиторської перевірки, проведеної іншими аудиторами, а також щодо подій і фактів, сутність яких визначається кримінальним і адміністративним кодексами.

У відповідності зі статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» ***аудитори й аудиторські фірми мають право:***

1) самостійно визначати форми і методи аудита на підставі діючого законодавства;

2) одержувати необхідні документи, що мають відношення до предмета перевірки і що знаходяться як у замовника, так і в третіх осіб. Треті особи, що мають у своєму розпорядженні документи, що стосуються предмета перевірки, зобов'язані надати їх за вимогою аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно завірено замовником;

3) одержувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва і працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, жадати від керівництва суб'єкта перевірки контрольних оглядів, вимірів виконаних робіт, визначення якості продукції, у відношенні яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Обов'язки аудитора визначені статтею 23 Закону України «Про аудиторську діяльність», відповідно до якого ***аудитори й аудиторські фірми зобов'язані:***

1) належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їхню вірогідність, повноту і відповідність чинному законодавству і встановленим нормативам;

2) сповіщати власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;

3) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту і виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати дані, що складають предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах чи в інтересах третіх осіб;

4) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства України;

5) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг і інших видів робіт, що мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок чи експертиз.

Статтею 24 Закону встановлені ***спеціальні вимоги,*** відповідно до яких ***забороняється проведення аудита.***

1) аудиторам, що мають прямі родинні відносини з керівництвом суб'єкта, що перевіряється;

2) аудиторам, що мають особисті майнові інтереси в суб'єкта, що перевіряється;

3) аудиторам — членам керівництва, засновникам чи власникам суб'єкта, що перевіряється;

4) аудиторам — працівникам суб'єкта, що перевіряється;

**Література**

1. Закон України від 03.04.93 г. N 3125-ХІІ «про аудиторську діяльність»;

2. Національні нормативи аудиту и Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 18.12.1998р. N 73;

3. Д. Р. Кармайкл, М. Бенис — «Стандарты и нормы аудита», Москва, «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1995 г.;

4. Джек К. Робертсон — «Аудит», Москва, АФ «Контакт», 1993 г.;

5. «Аудит Монтгомери», Москва, «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997 г.;

6. Э. А. Арене, Дж. К. Лоббек — «Аудит», Москва, «Финансы и статистика»,1995 г.;

7. «Аудит». Практическое пособие, коллектив авторов под редакцией А.Н.Кузьминского, Киев, «Учетинформ», 1996 г.;

8. Н.Т.Белуха — «Аудит», Киев, «Знання», 2000 г.;

9. С.Я.Зубилевич, С.Ф.Голов — «Основы аудита», Киев, Международный институт менеджмента, 1996 г.;

10. Международные стандарты аудита, Кодекс этики Международной Федерации Бухгалтеров, Москва, ICAR, 2000 г.;

11. Виктор Малахов — «Этика». Курс лекций. Киев, «Либідь», 2001 г.