

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-27>

УДК 657

ДОТРИМАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРА ЯК ЗАПОРУКА ДОВІРИ ДО ПРОФЕСІЇ

OBSERVANCE OF THE AUDITOR'S PROFESSIONAL ETHICS AS A GUARANTEE OF CONFIDENCE IN THE PROFESSION

Мулик Ярославна Ігорівнакандидат економічних наук, доцент,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8166-2481>**Mulyk Yaroslavna**

Vinnytsia National Agrarian University

У статті досліджені питання професійної етики аудитора як запоруки довіри до професії. Досліджено підходи вчених до трактування терміну «професійна етика», встановлено, що науковцями вона трактується переважно як сукупність норм і правил або ж кодекс правил щодо виконання фахівцем своїх професійних обов'язків. Розглянуто нормативне регулювання питань професійної етики аудиту. В Україні, наразі, етичні норми аудитора врегульовані переважно Міжнародним Кодексом етики та Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Охарактеризовано основоположні принципи, яких аудитори мають дотримуватись в процесі виконання професійних обов'язків: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка. Розглянуто основні види безперервного професійного навчання аудиторів, які регулюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Охарактеризовано перелік документів та відомостей, що не становлять комерційну таємницю, що важливо знати при дотримуванні принципу конфіденційності. Розглянуто перелік загроз щодо дотримання основоположних принципів професійної етики. Запропоновано перелік заходів, спрямованих на створення позитивного іміджу професії аудитора у суспільстві. А саме: співробітництво з вищими навчальними закладами з метою популяризації професії аудитора серед молоді; адаптація навчальних процесів майбутніх аудиторів та підвищення кваліфікації діючих щодо умов сучасного діджиталізованого середовища; співробітництво з бізнесом з метою проведення спільних заходів щодо ролі та необхідності аудиту для підвищення інвестиційної привабливості підприємств та розвитку вітчизняної економіки в цілому; спільне проведення круглих столів, конференцій, семінарів з іншими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів для розвитку професії; розробка заходів з поліпшення взаємовідносин аудиторів та клієнтів аудиторських послуг; систематичне підвищенню професійного рівня практикуючих аудиторів; моніторинг джерел інформації про Державну аудиторську службу України, Аудиторську палату України, Спілку аудиторів України, у засобах масової інформації, мережі інтернет, з метою отримання нових знань щодо професійних обов'язків аудиторів, змін в нормативно-правових актах, міжнародних стандартах аудиту.

Ключові слова: професійна етика, етичні принципи аудиту, чесність та об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка.

The article examines the issues of the auditor's professional ethics as a guarantee of trust in the profession. The approaches of scientists to the interpretation of the term "professional ethics" were studied, it was established that scientists interpret it mainly as a set of norms and rules or a code of rules regarding the performance of professional duties by a specialist. The normative regulation of issues of professional audit ethics is considered. In Ukraine, at present, the auditor's ethical norms are regulated mainly by the International Code of Ethics and the Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities". The fundamental principles that auditors must adhere to in the performance of their professional duties are characterized: honesty, objectivity, professional competence and due diligence, confidentiality and professional behavior. The main types of continuous professional training of auditors, which are regulated by the Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities", are considered. The list of documents and information that do not constitute a commercial secret is described, which is important to know when observing the principle of confidentiality. The list of threats

to compliance with the fundamental principles of professional ethics is considered. A list of measures aimed at creating a positive image of the auditor profession in society is proposed. Namely: cooperation with higher educational institutions for the purpose of popularizing the profession of auditor among young people; adaptation of training processes of future auditors and improvement of qualifications of current auditors in relation to the conditions of the modern digital environment; cooperation with business in order to conduct joint activities regarding the role and necessity of audit to increase the investment attractiveness of enterprises and the development of the domestic economy as a whole; joint holding of round tables, conferences, seminars with other professional organizations of accountants and auditors for the development of the profession; development of measures to improve relations between auditors and clients of auditing services; systematic improvement of the professional level of practicing auditors; monitoring of sources of information about the State Audit Service of Ukraine, the Audit Chamber of Ukraine, the Union of Auditors of Ukraine, in the mass media, the Internet, with the aim of obtaining new knowledge about the professional duties of auditors, changes in regulatory acts, international auditing standards.

Keywords: professional ethics, ethical principles of auditing, honesty and objectivity, professional competence and due diligence, confidentiality and professional conduct.

Постановка проблеми. Престиж професії аудитора, довіра до неї та повага є невід'ємними елементами професійного середку та гарантіями високої якості наданих послуг. В сучасних умовах господарювання, глобалізації та євроінтеграції, політичної та економічної нестабільності, технічного та інформаційного розвитку суспільства, зміни культурних цінностей тощо, стабілізація розвитку суспільних відносин має забезпечуватися етичними знаннями та вимогами.

Нинішні тенденції розвитку та дотримання етичних вимог в аудиті, демонструють факт ряду проблем, які потребують негайного вирішення. Зокрема, як стверджують фахівці, професіоналізація праці призвела до того, що фахівці різних напрямків все частіше стикаються з моральними колізіями, вирішити які за допомогою виключно професійних знань не завжди виявляється можливим. Тому наявність професійної етики сьогодні є необхідним додатком до професійної освіти. При цьому чесний і відповідальний підхід до виконання своїх обов'язків у будь-якій професії є одним з найголовніших правил професійної етики [1].

Через це, з посиленням негативних тенденцій в сфері дотримання аудиторами етичних вимог, глибшого дослідження потребують питання пошуку шляхів та розроблення механізмів, які б убезпечили належну реалізацію вимог професійної етики як неухильної умови ефективного функціонування аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання дотримання вимог професійної етики аудитора досліджували в своїх працях такі вчені: О. Рубитель [1], Н. Здирко [7], Л. Гуцаленко [7], Л. Чижеквська [8], С. Голов [8], С. Шульга [2], О. Загорянська, Н. Проскуріна, Л. Штома [10], В. Рядська, Н. Салова [4], М. Бондарчук [3], В. Фабіянська та інші.

Так, авторами Шульгою С. В. та Пархоменком Є. Ю. [2] досліджено особливості та вплив євроінтеграційних процесів на переосмислення значення та необхідність дотримання професійної етики в процесі надання аудиторських послуг; виокремленні рівні регулювання професійної етики аудитора, встановлено основні нормативні документи, які визначають концептуальні засади професійної етики аудиторів; встановлені основні недоліки нормативно-правової регламентації професійної етики аудиторів, що є перепорою забезпечення захисту суспільних інтересів та поглиблення соціальної відповідальності аудитора. Авторами Бондарчук М. О. та Гевлич Л. Л. [3] досліджено принципи етики аудитора за міжнародними вимогами та з точки зору імплементації Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у вітчизняне законодавство; розглянуто сутність професійного регулювання аудиторської діяльності у Великобританії та США, що дозволило сформулювати особливості вітчизняного регулювання професії та розробити напрями його удосконалення. Саловою Н. [4] досліджено основоположні принципи професійної етики аудитора. Рубитель О. [1] оцінено основи професійної поведінки аудиторів, що є запорукою довіри громадськості до професії.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, більш глибшого та детальнішого дослідження потребують проблемні питання недотримання аудиторами правил професійної етики, що впливає на погіршення якості аудиторських послуг та довіри до професії.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження професійної етики аудитора як запоруки довіри до професії. Зокрема, сутності професійної етики, переліку осново-

положних принципів етики аудиторів, заходів спрямованих на створення позитивного іміджу професії аудитора у суспільстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит є одним із важливих видів послуг і набуває дедалі більшої актуальності. Він є надійним способом підтвердження даних фінансової звітності. Для того щоб аудит виконував ключову роль у суспільстві, доцільно його підняти до відповідного рівня якості, забезпечити незалежність та дотримання етичних принципів [5].

Аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до підтвердженої фінансової інформації для користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, підприємницького) [6].

Для аудиторів досить актуальним є те, щоб їх клієнти, довіряли якості аудиту та іншим послугам, що їм можуть надаватись. Громадська довіра до якості професійних аудиторських послуг, зростає тоді, коли в межах цієї професії є високі стандарти виконання професійної діяльності, а також їх поведінки. Тому, етичний кодекс є необхідним для будь-якої професії, оскільки працівники цієї сфери прагнуть до суспільної довіри та надання високоякісних послуг, незалежно від поведінки окремих представників професії.

Сучасні тенденції у формуванні ринку аудиторських послуг приводять до необхідності вивчення основних морально-етичних принципів даної професії, оскільки існують серйозні порушення принципів професійної етики в аудиторській сфері. Взагалі, розглядаючи суть професійної етики, варто зауважити, що, подібно до етики в загальному сенсі, вона формується і розвивається поступово. Процес історичної еволюції призводить до змін та вдосконалення підходів, моральних та етичних принципів в певній професії, і тому можна зазначити, що професійна етика постійно розвивається.

В науковій літературі зустрічаються різні підходи до трактування поняття «професійна етика» (табл. 1).

З огляду на дані, що представлені в табл. 1, професійна етика переважно трактується як сукупність норм і правил або ж кодекс правил щодо виконання фахівцем своїх професійних обов'язків.

Американський економіст Дж. К. Робертсон звертає увагу на те, що у професійній

сфері існують два етичні аспекти – загальна етика (духовний аспект) та професійна етика (практичний аспект). Р. Маутц і Х. Шараф так визначали загальну та професійну етику: етика поведінки аудиторів та представників будь-якої іншої професії є не більш ніж вузьке застосування загальних понять етики поведінки, розроблених філософами для всіх людей. Загальна теорія етики є джерелом етичних норм аудиторів [13].

В Україні основні етичні правила до професії аудитора вперше були визначені Законом України «Про аудиторську діяльність», ним було передбачено обов'язки аудиторів щодо якості послів, конфіденційності отриманої інформації за час проведення аудиту, обмеження діяльності надання аудиторських послуг, а також спеціальні вимоги щодо забезпечення незалежності аудиторів.

Перший Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів України був розроблений Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) в 1997 році. В грудні 1998 року Аудиторська палата України (АПУ) затвердила Кодекс професійної етики аудиторів [8].

Наступним кроком стало ухвалення Міжнародного кодексу етики як національного. У квітні АПУ запровадила Міжнародні стандарти, надання впевненості та етики [8].

24 грудня 2007 року ФПБАУ визнала Кодекс етики МФБ за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, що є обов'язковим для дотримання усіма її членами [8].

У березні 2021 року офіційний переклад Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів [14] українською мовою розміщено на сайті Міністерства фінансів України.

Необхідно зазначити, що цей кодекс використовується як основа для національного Кодексу етики більш як у 120 країнах світу. Він застосовується в 32 найбільших міжнародних мережевих аудиторських фірмах. Він перекладений 39 мовами.

Цей Кодекс наразі застосовується до всіх професійних бухгалтерів, що є членами організацій, що належать до Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Українська Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів (ФПБАУ) є чинним членом МФБ. Завдяки цьому, Кодекс застосовується до її членів. Крім того, інші громадські організації бухгалтерів та аудиторів також можуть використовувати цей Кодекс для своїх членів. Уряд також

Таблиця 1

Підходи до трактування терміну «професійна етика»

Автор (и) / джерело	Сутність терміну
Бралатана В. П., Гуцаленко Л. В. та Здирко Н. Г. [7]	Професійна етика – це система конкретизованих моральних норм і принципів з врахуванням особливостей тієї чи іншої професійної діяльності людей
Голов С. Ф., Голубка Я. В., Костюченко В. М., Кузіна Р. В., Чижевська Л. В. [8]	Професійна етика – це сукупність моральних правил, що визначають ставлення людини до свого професійного обов'язку.
Фоміна О., Ромашко О., Семенова С. [9]	Професійна етика бухгалтерів – це сукупність стійких моральних цінностей, які запропоновано бухгалтерам як правила поведінки в межах професійної діяльності та під час виконання службових обов'язків.
Салова Н. [4]	Професійна етика – кодекс правил, що визначає поведінку спеціаліста під час виконання службових завдань, норм, які відповідають чинним законам та іншим нормативним документам, професійним знанням, відносинам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійних обов'язків.
Штома Л. Н. [10]	Професійною етикою в загальному називають кодекси поведінки, що забезпечують моральний характер тих взаємин між людьми, що впливають з їх професійної діяльності. її особливістю є тісний зв'язок з діяльністю членів конкретної групи і нерозривна єдність із загальною теорією моралі.
Алексеєнко А. П., Карпенко К. І., Гончаренко Л. О., Дейнека В. В. [11]	Професійна етика – сукупність норм і правил, що регулюють поведінку фахівця на основі загальнолюдських моральних цінностей, з урахуванням особливостей його професійної діяльності й конкретної ситуації.
Стаття 8 «Професійна етика» Закон 2258 [12]	Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Джерело: сформовано автором на основі [4; 7–12]

може поширити застосування Кодексу на певні категорії фахівців.

В Україні такими особами є аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності, які повинні дотримуватись Міжнародного Кодексу етики згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». В ст. 13 розділу II передбачено: аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту. При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку

та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. При цьому центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту [12].

Кодекс встановлює загальні цілі та основоположні принципи для професійних бухгалтерів і аудиторів (з деякими виключеннями), які мають однакову чинність незалежно від того, чи працюють вони у громадській практиці, промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті чи інших галузях.

Практики стверджують, що характерною рисою будь-якої професії є прийняття відповідальності перед громадськістю. Що сто-

сується аудиторів, то для них громадськість охоплює насамперед клієнтів, кредиторів, уряди, роботодавців, працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності і її контролю. Громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, яким аудитори надають послуги [4].

Поведінка та професійне ставлення аудиторів під час надання послуг, мають вплив не лише на їх власний успіх, але й на економічний розвиток країни загалом. Аудитори можуть зберігати свою привілейовану позицію, якщо будуть продовжувати надавати особливі послуги громадськості на такому

рівні, що підтверджує обґрунтовану довіру суспільства.

Аудитори по всьому світу є надзвичайно зацікавленими у доведенні своїм клієнтам, що надані послуги виконуються на найвищому рівні якості та відповідають етичним стандартам, спрямованим на забезпечення цього рівня.

Згідно з Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, цілі фаху бухгалтера й аудитора є взаємопов'язаними і включають наступні аспекти: виконання роботи з високим рівнем професіоналізму, досягнення якнайкращих результатів у своїй діяльності та загалом, задоволення суспільних інтересів. Основні потреби, які вимагають задоволення, також враховуються, зокрема, вони полягають в:

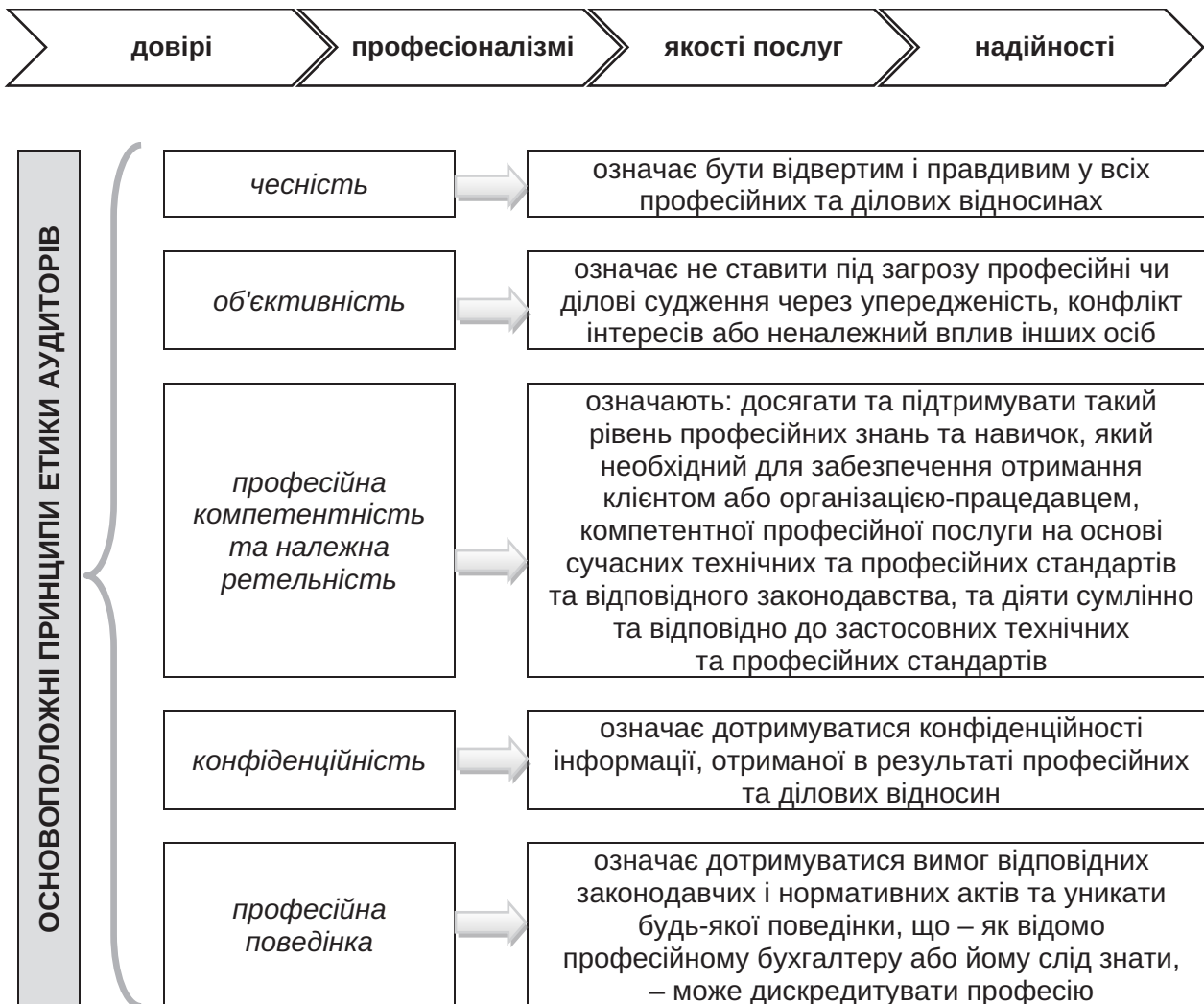


Рис. 1. Основоположні принципи етики аудиторів відповідно до Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів

Джерело: побудовано автором на основі [14]

Для здобутку цілей професії аудитори зобов'язані керуватися основоположними принципами (рис. 1), також відомими як норми етики, у своїй повсякденній роботі.

Характеризуючи такий принцип як чесність, слід розуміти, що аудитор повинен виявляти чесність та прозорість під час надання своїх професійних послуг, мати добру репутацію та бути незалежним. Зокрема Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12] передбачено, що аудитори зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту інтересів, а також впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, аудиторська мережа, власники, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності, інші особи, залучені до надання аудиторських послуг, та пов'язані особи суб'єкта аудиторської діяльності.

Добра репутація аудитора, в Законі [12] трактується як – репутація, за якої протягом двох років поспіль до аудитора не застосовувалося стягнення три і більше разів або не накладалися адміністративні стягнення за порушення вимог цього Закону двічі протягом 12 календарних місяців.

Аудитор має дотримуватися принципу об'єктивності, під час виконання професійних обов'язків, що вимагає не ставити під загрозу професійне чи ділове судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших осіб.

Зокрема, в Законі 2258 [12] передбачено, що аудитори зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його пов'язаними особами, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, іншими утвореннями без статусу юридичної особи, яким надаються аудиторські послуги, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

Аудитор повинен виконувати свої професійні послуги з належним старанням, компетентністю та уважністю. Він має зобов'язання постійно підтримувати свої професійні знання та вміння на відповідному рівні, що дозволяє надавати клієнту або роботодавцю переваги професійних послуг компетентної особи, яка враховує сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методології роботи.

Одним з важливих принципів етичної незалежності аудиторів є їх професійна компетентність. Як зазначають, Фоміна О. В., Ромашко О. М. та Семенова С. М., професійна компетентність та належна ретельність, передбачають два самостійних аспекти: – по-перше, досягнення та підтримку бухгалтером рівня професійних знань та навичок, необхідного для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів і чинного законодавства; – по-друге, сумлінна організація професійної діяльності відповідно до актуальних технічних та професійних стандартів роботи [9].

У багатьох зарубіжних країнах, це досягається через обов'язковий термін стажування чи навчання строком не менше 120 годин протягом трьох років, згідно навчальної програми. В Україні, законом 2258 [12] передбачено, що професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці. Свідоцтво аудитора є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту. Законом [12] врегульовано, що аудитори зобов'язані щорічно до 1 липня року, наступного за звітним календарним роком, подавати через електронний кабінет інформацію про проходження безперервного професійного навчання (рис. 2) за формою і в порядку, визначеними Радою нагляду, для автоматичного внесення її до Реєстру. Непроходження аудитором протягом двох років поспіль безперервного професійного навчання або неподання протягом двох років поспіль для автоматичного внесення до Реєстру відповідної інформації є підставою для прийняття Радою нагляду рішення щодо видалення реєстрової інформації з Реєстру та скасування реєстрації.

Аудитор, в процесі виконання своїх професійних обов'язків, зобов'язаний дотримуватись принципу конфіденційності щодо інформації, отриманої під час надання послуг

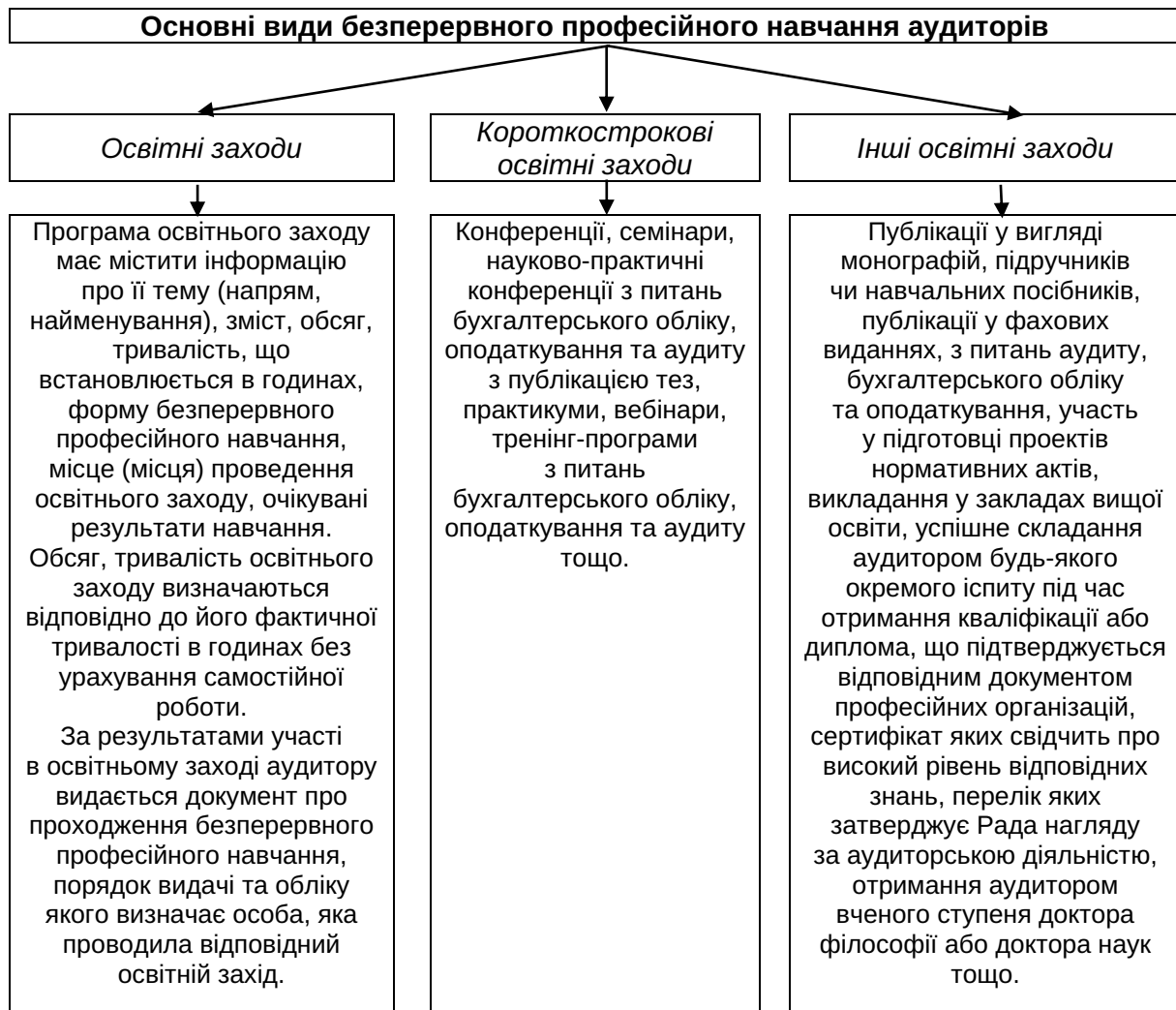


Рис. 2. Основні види безперервного професійного навчання аудиторів згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Джерело: побудовано автором на основі [12]

і в процесі ділових відносин. Він не повинен використовувати або розкривати таку інформацію без належних та визначених повноважень або без наявності юридичного чи професійного обов'язку і права на розкриття цієї інформації.

Принцип конфіденційності забороняє аудитор розголошувати факти виявлених порушень, що стали відомі йому в процесі його роботи. Законом 2258 [12] врегульовано, що строк зобов'язань щодо збереження конфіденційності інформації, а також випадки, в яких аудитори та/або суб'єкти аудиторської діяльності мають право передавати третім особам отриману під час надання послуг інформацію, можуть бути визначені договором. Не є порушенням принципу конфіденційності та професійної таємниці надання аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності

держателю Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань інформації відповідно до Закону України [15] «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Встановлення складу, обсягу відомостей, що становлять комерційну таємницю, порядку їх захисту є правом керівника підприємства. Перелік відомостей, що не є комерційною таємницею, передбачений постановою Кабінету Міністрів України від 09.08.1993 № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» [16] (рис. 3).

В Україні, за розкриття інформації, яка є комерційною таємницею, можуть бути застосовані адміністративні та кримінальні санк-

Документи та відомості, що не становлять комерційну таємницю

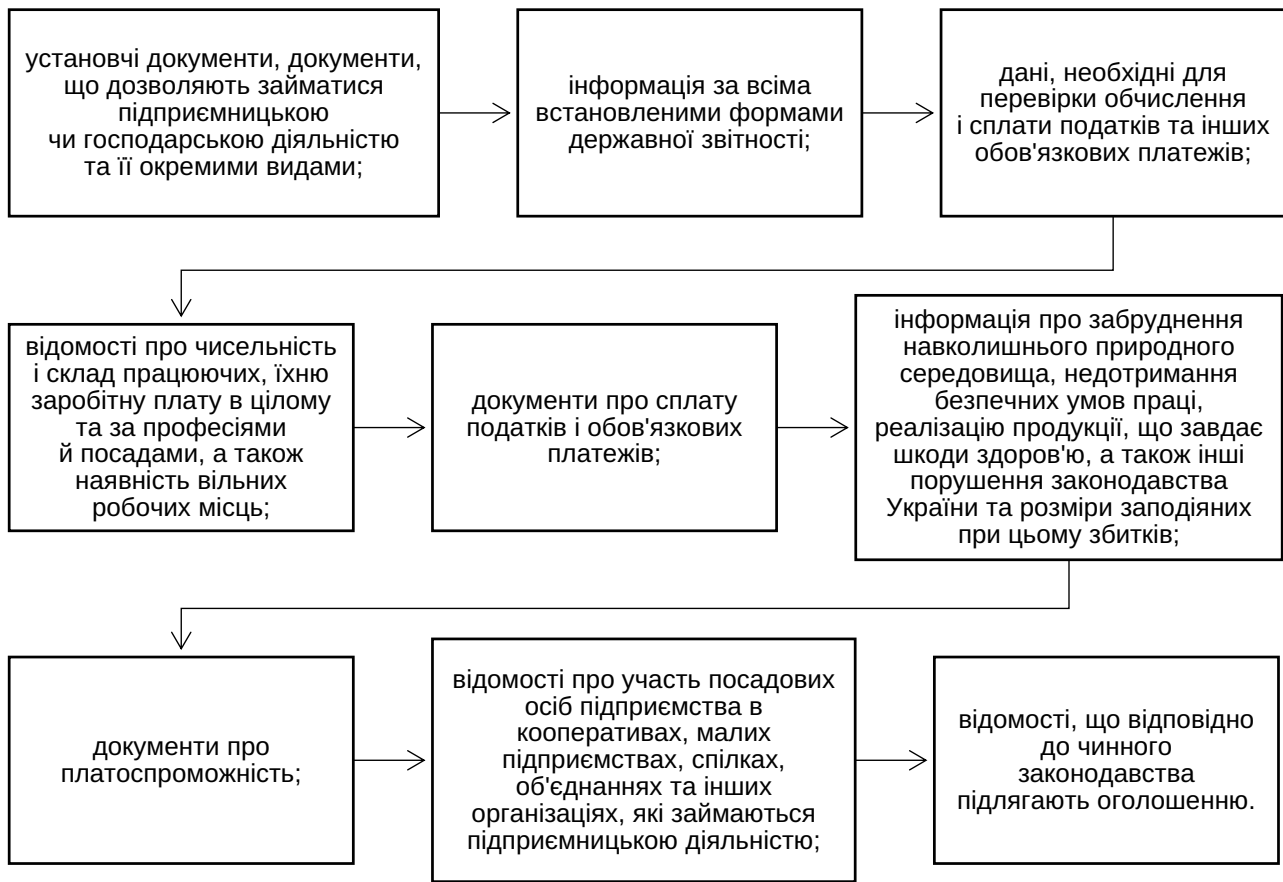


Рис. 3. Перелік документів та відомостей, що не становлять комерційну таємницю

Джерело: побудовано автором на основі [16]

ції. Одержання відомостей, які вважаються комерційною таємницею, можливе лише з дозволу власника, якому ці відомості належать. Проте, особа може бути притягнута до відповідальності навіть без згоди власника.

В Україні єдиним винятком із загального правила (розголошення будь-якої інформації лише з дозволу клієнта) є рішення суду або санкції прокурора. З огляду на світовий досвід, забезпечення високої якості аудиторських перевірок потребує ширшого переліку випадків розголошення конфіденційності інформації. Міжнародна практика передбачає розкриття конфіденційної інформації з дозволу клієнта на вимогу законодавства чи професійних організацій (перевірка якості роботи аудитора уповноваженими органами професійних організацій, обмін інформацією зі слідчими чи дисциплінарними органами професійних організацій тощо) [4].

В процесі виконання своїх професійних обов'язків, аудитор має вчиняти таким чином, щоб це відповідало високій репутації профе-

сії. Він зобов'язаний утримуватися від будь-якої позиції, яка може перешкоджати честі та гідності професії. Вимога полягає в тому, щоб організації-члени професійного аудиторського співтовариства, розробляючи стандарти етики, враховували відповідальність аудитора перед клієнтами, третіми особами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому. Аудитор повинен сприяти підвищенню авторитету своєї професії в суспільстві. Найважливішою характеристикою професіонала є підтримка професії і бажання об'єднати колег. Аудитору заборонено займатися саморекламою, яка створює неправильне бачення про клієнтів та торкає інтереси колег.

Значний перелік обставин може поставити під загрозу дотримання поодиноких або усіх основоположних принципів, що охарактеризовані вище. Ці обставини, згідно Міжнародним кодексом бухгалтера, становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску (рис. 4).

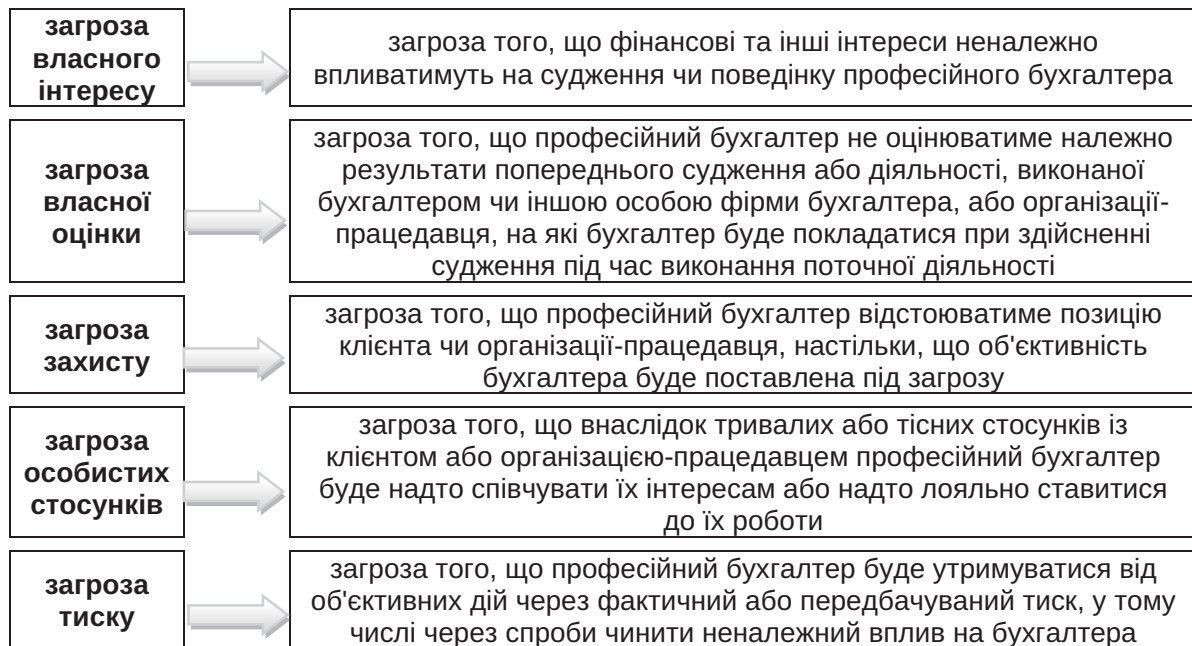


Рис. 4. Загрози дотриманню основоположних принципів

Джерело: побудовано автором на основі [14]

Отже, аудитор повинен надавати фахові послуги згідно з певними технічними і професійними стандартами. Він повинен ретельно та кваліфіковано здійснювати настанови клієнта (чи роботодавця) тією мірою, якою вони сумісні з вимогами стосовно чесності, об'єктивності, незалежності.

Разом з тим, потрібно і надалі на рівні держави проводити інформаційну політику, що буде спрямована на створення позитивного іміджу професії аудитора у суспільстві. На наш погляд, це мають бути такі заходи:

- співробітництво з вищими навчальними закладами з метою популяризації професії аудитора серед молоді;
- адаптація навчальних процесів майбутніх аудиторів та підвищення кваліфікації діючих щодо умов сучасного діджиталізованого середовища;
- співробітництво з бізнес-асоціаціями України з метою проведення спільних заходів щодо ролі та необхідності аудиту для підвищення інвестиційної привабливості підприємств та розвитку вітчизняної економіки в цілому;
- спільне проведення круглих столів, конференцій, семінарів з іншими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів для розвитку професії;
- розробка заходів з поліпшення взаємовідносин аудиторів та клієнтів аудиторських послуг;

– систематичне підвищення професійного рівня практикуючих аудиторів, що сприятиме підвищенню якості та результативності заходів державного фінансового контролю, підвищенню об'єктивності та якості інформації щодо використання бюджетних коштів і активів держави, посиленню ефективності функції інспектування як інструменту виявлення значних фінансових порушень, зокрема з ознаками шахрайства, професійному використанню нових інструментів державного фінансового контролю тощо;

– моніторинг джерел інформації про Державну аудиторську службу України (ДАСУ), Аудиторську палату України (АПУ), Спілку аудиторів України (САУ), у засобах масової інформації, мережі інтернет тощо, з метою отримання нових знань щодо професійних обов'язків аудиторів, змін в нормативно-правових актах, міжнародних стандартах аудиту тощо.

Висновки. Таким чином, результати дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

– дослідивши підходи вчених до трактування терміну «професійна етика», встановлено, що науковцями вона трактується переважно як сукупність норм і правил або ж кодекс правил щодо виконання фахівцем своїх професійних обов'язків.

– в Україні, наразі, етичні норми аудитора врегульовані переважно Міжнародним

Кодексом етики та Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

– для досягнення цілей професії аудитори зобов'язані керуватися основоположними принципами, також відомими як норми етики, у своїй повсякденній роботі. Зокрема: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка;

– потрібно і надалі на рівні держави проводити інформаційну політику, що буде спрямована на створення позитивного іміджу професії аудитора у суспільстві. А саме: спів-

робітництво з вищими навчальними закладами з метою популяризації професії аудитора серед молоді; адаптації навчальних процесів майбутніх аудиторів та підвищення кваліфікації діючих щодо умов сучасного діджиталізованого середовища; співробітництво з бізнесом з метою проведення спільних заходів; спільне проведення круглих столів, конференцій, семінарів з іншими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів для розвитку професії; розробка заходів з поліпшення взаємовідносин аудиторів та клієнтів аудиторських послуг; систематичне підвищення професійного рівня практикуючих аудиторів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Рубитель О. Професійна поведінка аудитора – запорука довіри громадськості до професії. URL: <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32719>
2. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 3. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.3.47>
3. Бондарчук М. О., Гевлич Л. Л. Професійна етика аудитора в Україні та світі. *Вісник студентського наукового товариства Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2019. Вип. 11. С. 183–187.
4. Салова Н. Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи. *Аудитор України*. 2015. № 6 (235). С. 14–19.
5. Mulyk Ya. Audit services market: the experience of Ukraine. *Green, Blue and Digital Economy Journal*. 2021. Vol. 2. № 3. P. 35–42. DOI: <https://doi.org/10.30525/2661-5169/2021-3-6>
6. Мулик Я. І. Аудиторська діяльність в Україні: сучасний стан, реформування та розвиток. *Агросвіт*. 2020. № 7. С. 37–47. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.7.37>
7. Бралатан В. П., Гуцаленко Л. В., Здирко Н. Г. Професійна етика : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової л-ри, 2011. 251 с.
8. Голов С. Ф., Голубка Я. В., Костюченко В. М., Кузіна Р. В., Чижевська Л. В. Професійна етика бухгалтера: підручник. Житомир : ПП Рута, 2022. 260 с.
9. Фоміна О., Ромашко О., Семенова С. Професійна етика бухгалтерів: її особливості та проблемні аспекти дотримання етичних принципів. *Економіка та суспільство*. 2022. № 46. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-072/2022-46-42>
10. Штома Л. Н. Роль етики у професійній діяльності фахівця. *Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2012. Т. 1. Вип. 36. С. 72–75.
11. Алексеєнко А. П., Карпенко К. І., Гончаренко Л. О., Дейнека В. В. Професійна етика вищої освіти : навч. посіб. Харків : ХНМУ, 2015. 77 с.
12. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
13. Кравченко В. Загальні принципи аудиту. URL: <https://livingfo.com/zahalni-pryntsypy-audytu/>
14. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2021 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditufbclid=lwAR3PCFlqK2h2JWyu bx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeVhHzZDfoDiXZn5NzKI
15. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>
16. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: постанова Кабінету Міністрів України від 09.08.1993 № 611. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF#Text>

REFERENCES:

1. Rubytel O. (2019) Profesiina povedinka audytora – zaporuka doviry hromadskosti do profesii [The auditor's professional behavior is a guarantee of public trust in the profession]. Available at: <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32719> [in Ukrainian]
2. Shulha S. V., Parkhomenko Y. Y. (2019) Professional ethics of auditor in the conditions of european union integration: content and institutional aspects of adjustment [Professional ethics of the auditor in the conditions of European integration: content and institutional aspects of regulation]. *Efektivna ekonomika*, no. 3. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.3.47> [in Ukrainian]
3. Bondarchuk M. O., Hevlych L. L. (2019) Profesiina etyka audytora v Ukraini ta sviti [Professional ethics of the auditor in Ukraine and the world]. *Visnyk studentskoho naukovohto tovarystva Donetskoho natsionalnoho universytetu imeni Vasylia Stusa*, no. 11, pp. 183–187. [in Ukrainian]
4. Salova N. (2015) Profesiina etyka audytora: fundamentalni pryntsyipy [Professional ethics of the auditor: fundamental principles]. *Audytor Ukrainy*, no. 6 (235), pp. 14–19. [in Ukrainian]
5. Mulyk Ya. (2021) Audit services market: the experience of Ukraine. *Green, Blue and Digital Economy Journal*, no. 2, pp. 35–42. DOI: <https://doi.org/10.30525/2661-5169/2021-3-6>
6. Mulyk Ya. I. (2020) Audytorska diialnist v Ukraini: suchasnyi stan, reformuvannia ta rozvytok [Audit activity in Ukraine: current state, reform and development]. *Ahrosvit*, no. 7, pp. 37–47. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.7.37> [in Ukrainian]
7. Bralatan V. P., Hutsalenko L. V., Zdyrko N. H. (2011) Profesiina etyka: navch. posib. [Professional ethics]. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury, 251 p. [in Ukrainian]
8. Holov S. F., Holubka Ya. V., Kostiuhenko V. M., Kuzina R. V., Chyzhevska L. V. (2022) Profesiina etyka bukhhaltera: pidruchnyk [Professional ethics of an accountant]. Zhytomyr: PP Ruta, 260 p. [in Ukrainian]
9. Fomina O., Romashko O., Semenova S. (2022) Profesiina etyka bukhhalteriv: yii osoblyvosti ta problemni aspekty dotrymannia etychnykh pryntsyypiv [Professional ethics of accountants: its features and problematic aspects of compliance with ethical principles]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 46. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-42> [in Ukrainian]
10. Shtoma L. N. (2012) Rol etyky u profesiinii diialnosti fakhivtsia [The role of ethics in the professional activity of a specialist]. *Naukovyi visnyk Mykolaivskoho derzhavnoho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskoho*, no. 36, pp. 72–75. [in Ukrainian]
11. Alekseienco A. P., Karpenko K. I., Honcharenko L. O., Deineka V. V. (2015) Profesiina etyka vyshchoi osvity [Professional ethics of higher education]: navch. posib. Kharkiv: KhNMU, 77 p. [in Ukrainian]
12. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [About the audit of financial statements and auditing activities]: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian]
13. Kravchenko V. (2022) Zahalni pryntsyipy audytu [General principles of auditing]. Available at: <https://livingfo.com/zahalni-pryntsyipy-audytu/> [in Ukrainian]
14. Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv (vkluchaiuchy Mizhnarodni standarty nezalezhnosti) [International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)] vydan- nia 2021 r. Available at: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audytu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyy-bx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZD foDiXZn5NzKI
15. Pro zapobihannia ta protydiu lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvanniu teroryzmu ta finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyshchennia [On the prevention and countermeasures against the legalization (laundering) of proceeds obtained through crime, the financing of terrorism, and the financing of the proliferation of weapons of mass destruction]: Zakon Ukrainy vid 06.12.2019 r. № 361-ІKh. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> [in Ukrainian].
16. Pro perelik vidomostei, shcho ne stanovliat komertsiinoi taiemnytsi [About the list of information that does not constitute a commercial secret]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.08.1993 № 611. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF#Text> [in Ukrainian]