

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.3.47](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.3.47)

УДК 657.6

*С. В. Шульга,
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту та підприємництва
Національної академії статистики, обліку та аудиту
Є. Ю. Пархоменко,
аспірант кафедри аудиту та підприємництва
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ: ЗМІСТ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ

*S. V. Shulha
PhD in Economics, Associate professor, Associate professor of the Department of Audit and
Entrepreneurship at National Academy of Statistics, Accounting and Audit
Y. Y. Parkhomenko
graduate of the Department of Audit and Entrepreneurship
at National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

PROFESSIONAL ETHICS OF AUDITOR IN THE CONDITIONS OF EUROPEAN UNION INTEGRATION: CONTENT AND INSTITUTIONAL ASPECTS OF ADJUSTMENT

В умовах запровадження європейського досвіду та практики в цілях реформування аудиторської діяльності в Україні, актуальним залишається питання розвитку професійної етики як однієї із складових сталого розвитку економіки. В статті досліджено особливості та вплив євроінтеграційних процесів на переосмислення значення та необхідність дотримання професійної етики в процесі надання аудиторських послуг. За результатами дослідження доведено доцільність дослідження професійної етики аудитора з точки зору науково-теоретичного та прикладного підходів. Відповідно до науково-теоретичного підходу професійну етику аудитора слід розглядати як науку про деонтологічні правила поведінки аудиторів, як представників аудиторської професії з урахуванням усталених в суспільстві етичних вимог. Відповідно до прикладного підходу професійну етику слід трактувати як систему інституційних норм та сукупність деонтологічних принципів та категорій професійної поведінки аудиторів, моральних норм, які формуються під впливом чинників професійного та економічного середовища. Впровадження міжнародного досвіду та внесення змін до основних нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність із декларуванням важливого значення професійної етики аудитора свідчить про підвищення ролі дотримання етичних принципів аудитором для забезпечення високої якості аудиторських послуг. В статті виокремлені рівні регулювання професійної етики аудитора, встановлено основні нормативні документи, які визначають концептуальні засади професійної етики аудитора. Встановлені основні недоліки нормативно-правової регламентації професійної етики аудиторів, що є перешкодою забезпечення захисту суспільних інтересів та поглиблення соціальної відповідальності аудитора.

In the context of the introduction of international experience and practice for the purpose of reforming the audit activity in Ukraine, the issue of developing professional ethics as one of the components of sustainable economic development remains relevant. The article examines the peculiarities and influence of European integration processes on redefining the importance and necessity of adhering to professional ethics in the process of providing the audit services. According to the results of the study, the feasibility of studying professional ethics of the auditor from the point of view of scientific, theoretical and applied approaches has been proved. In accordance with the scientific and theoretical approach, the professional ethics of the auditor should be considered as a science of deontological rules of conduct of auditors as representatives of the audit profession, taking into account the ethical requirements established in the society. According to the applied approach, professional ethics should be interpreted as a system of institutional norms and a complex of deontological principles and categories of professional conduct of auditors, moral norms that are formed under the influence of factors of professional and economic environment. The implementation of international experience and introduction of amendments to the main regulatory documents regulating audit activity with declaration of the importance of the professional ethics of the auditor testify to an increase in the role of compliance with ethical principles by auditors to ensure the high quality audit services. The article highlights the levels of regulation of professional ethics of the auditor, establishes the basic normative documents that define the conceptual foundations of professional ethics of the auditor. The main drawbacks of the legal regulation of professional ethics of auditors are identified, which is an obstacle to the protection of public interests and the enhancement of social responsibility of the auditor.

Ключові слова: *аудит; професійна етика; відповідальність; якість аудиторських послуг; міжнародний досвід; професія.*

Key words: *audit; professional ethics; responsibility; quality of audit services; international experience; profession.*

Постановка проблеми. Досягнення транспарентності аудиторської діяльності, забезпечення високого ступеня довіри до результатів наданих аудиторських послуг, формування належної та дієвої системи контролю якості аудиторських послуг базується на розробці та дотриманні професійної етики всіма без винятку учасниками ринку аудиту. Дотримання принципів професійної етики формує передумови для закріплення єдиних вимог до здійснення аудиторської діяльності, забезпечує функціональність системи контролю якості аудиторських послуг та виступає основою формування соціальної відповідальності аудитора. Розвиток інституту аудиту в умовах посилення вимог до фахової підготовки аудиторів, зумовлює необхідність наукового обґрунтування й пошуку механізмів, інструментів дотримання вимог професійної етики для забезпечення високого рівня поваги та довіри до професії аудитора. Сучасний стан інтеграційних процесів та їх активна імплементація в сфері регулювання аудиторської діяльності, дозволяють констатувати нагальну потребу в розробці чіткого розуміння сутності та значення професійної етики в регулюванні діяльності аудиторів як елемента взаємної соціальної відповідальності суб'єктів ринку аудиторських послуг, держави та суспільства.

Аналіз останніх досліджень. Проблемним питанням формування професійної етики аудиторів, розробці організаційно-методичних положень дотримання основних принципів професійної етики аудиторами в ході надання аудиторських послуг присвятили наукові праці такі вчені та дослідники, як В.П. Бондар, Л.В. Гуцаленко, І.В. Замула, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, Н.А. Слова, В.В. Рядська, Л.В. Чижевська та інші вітчизняні та зарубіжні науковці. Не применшуючи значення наукових напрацювань авторів, більш детального та глибокого дослідження вимагають теоретичні положення обґрунтування змісту та особливостей регулювання професійної етики аудиторів в умовах впровадження євроінтеграційних процесів.

Мета статті – дослідження змісту та особливостей регулювання професійної етики аудитора через призму імплементації євроінтеграційних процесів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досвід попередніх років в сфері регулювання аудиторської діяльності засвідчив неспроможність інституційних норм, закріплених на законодавчому рівні, гарантувати узгодженість й збалансованість інтересів громадськості та суб'єктів ринку аудиторських послуг. Однією з ключових передумов формування належного рівня довіри до професії аудитора виступає дотримання

аудиторами норм професійної етики, переосмислення її сутності та розуміння ролі у забезпеченні професійної конкурентоспроможності на ринку.

Активне впровадження європейського досвіду при реформуванні аудиторської діяльності, призводить до виникнення суттєвих змін у розвитку загальної культури суспільства, моральних цінностей та ідей. Структурна перебудова системи регулювання та провадження аудиторської діяльності відповідно до загальноєвропейських стандартів зумовлює посилення вимог щодо дотримання етичних принципів в ході здійснення аудиторської діяльності. Зокрема, ст. 8 Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” передбачено, що “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” [2]. Тобто, обов’язкове дотримання професійної етики, чітке усвідомлення аудиторами потенційних етичних наслідків їх діяльності при виникненні етичних конфліктів, оцінка їх впливу на інтереси громадськості є одними із ключових елементів ефективного поєднання загальноєвропейських стандартів та національних реалій функціонування ринку аудиторських послуг.

“За сучасних умов розвитку бізнесу і підприємницької діяльності виникають умови існування корпоративної моралі, яка встановлює норми поведінки певного колективу людей, які часто протистоять нормам суспільної моралі й носять у своїй суті антисоціальний характер. В практичній діяльності часто норми моралі виступають як явний аморалізм, виникають своєрідні перевернуті норми моралі. У сучасному суспільстві існуванню подібної моралі в окремих соціальних і професійних групах сприяє розбалансованість ринку фінансової системи, кризовий стан виробництва” [5].

В загальному розумінні під поняттям “професійна етика” розуміється “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” [4, с. 14].

Екстраполяція зазначеного трактування на зміст поняття “професійна етика аудитора” дозволяє науково обґрунтувати його сутність лише з точки зору деонтологічного підходу. Враховуючи багатоаспектність реалізації фундаментальних принципів етики в діяльності аудиторів в умовах імпліmentaції євроінтеграційних процесів, різні аспекти їх прояву, вважаємо за доцільне зміст поняття “професійна етика аудитора” розглядати в розрізі двох підходів: науково-теоретичного й прикладного (рис. 1).

Відповідно до науково-теоретичного підходу професійну етику аудитора слід розглядати як науку про деонтологічні правила поведінки аудиторів, як представників аудиторської професії з урахуванням усталених в суспільстві та інституційно закріплених етичних вимог. В даному випадку професійна етика аудитора є навчальною дисципліною в циклі економічної освіти, основним призначенням якої є формування теоретичних знань і практичних навичок з використання норм і принципів поведінки та моралі професійних аудиторів, а також усвідомлення відповідальності аудитора за порушення фундаментальних принципів професійної етики.

Методологія викладання професійної етики як навчальної дисципліни повинна полягати у широкому використанні практичних прикладів із аудиторської діяльності, які б характеризували вплив етичних категорій, випадків недотримання принципів професійної етики на діяльність аудиторів та результат впливу таких дій на забезпечення дотримання інтересів суспільства. Узагальнюючим результатом розвитку професійної етики аудитора на науково-теоретичному рівні є формування особистісних моральних детермінант поведінки майбутніх представників професії аудитора в суспільстві.



Рис. 1. Професійна етика аудитора в умовах розвитку євроінтеграційних процесів

**Джерело: запропоновано автором*

Прикладний підхід до наукового обґрунтування змісту професійної етики аудитора полягає у її трактуванні як системи інституційних норм та сукупності деонтологічних принципів та категорій професійної поведінки аудиторів, моральних норм, які формуються під впливом чинників професійного та економічного середовища.

Розуміння професійної етики аудитора як сукупності інституційних норм зумовлено тим, що у зв'язку з наявністю відмінностей в менталітеті, порядку здійсненні аудиторської діяльності, ступнях державного впливу та регулювання аудиторської діяльності, сформувалась необхідність нормативно-документального закріплення визнаних суспільством та загальноприйнятих норм поведінки представників аудиторської професії. Належна побудова інституційної підтримки дотримання етичних вимог дозволяє реалізувати функцію координації діяльності аудиторів, налагодити порядок здійснення суспільного контролю за рівнем дотримання аудиторами етичних вимог з урахуванням усталених норм моралі та принципів професійної поведінки.

Професійна етика аудитора як сукупність деонтологічних принципів та категорій професійної поведінки аудиторів, моральних норм, які формуються під впливом чинників професійного та економічного середовища впливає на формування правомірної поведінки, структуру та правила взаємовідносин в ході здійснення професійної аудиторської діяльності. Моральними нормами є сукупність правил в частині узгодження інтересів аудиторів та суспільства відповідно до усталених понять добра і зла, традицій, моралі, громадської думки.

Посилення вимог до етичних поведінки аудиторів та дотримання стандартів професійної діяльності з урахуванням досвіду європейських країн, внесення змін до законодавчих актів, призвело до необхідності виокремлення окремих рівнів регулювання професійної етики аудиторів. Зокрема, пропонуємо виокремлювати наступні рівні: міжнародний, макрорівень, мезорівень, мікрорівень, міжообистітний рівень.

На міжнародному рівні деонтологічні правила поведінки аудиторів (принципи професійної етики) закріплені в Кодексі етики професійних бухгалтерів. Кодекс етики професійних бухгалтерів є ключовим документом, основним призначенням якого є встановлення єдиних етичних вимог до професійних бухгалтерів та аудиторів на міжнародному рівні. Враховуючи національні особливості та диференційовані підходи до надання аудиторських послуг в різних країнах, розробка Міжнародною федерацією бухгалтерів Кодексу етики професійних бухгалтерів, забезпечила врегулювання та встановлення чітких принципів професійної поведінки, яких зобов'язані дотримуватися всі без винятку представники аудиторської професії в цілях дотримання якості діяльності й довіри до професії.

Імперативна норма дотримання принципів професійної етики аудиторів як одного з елементів системи контролю якості як на міжнародному, так і на національному макрорівні встановлена Міжнародними стандартами аудиту (Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»).

Завдяки імплементації досвіду Європейського Союзу на сьогодні міжнародний рівень та макрорівень (національний) регулювання дотримання вимог професійної етики формуються завдяки тотожним документам (Кодекс етики професійних бухгалтерів, Міжнародні стандарти аудиту). Враховуючи, що дотримання принципів професійної етики на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності провадитиме Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, вважаємо, що розроблені нормативні документи, щодо контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності також слід відносити до макрорівня.

Разом з тим, окремі науковці акцентують увагу на необхідності розробки національного кодексу професійної етики аудиторів, що обґрунтовують тим, що “в Україні Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийнятий Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів просто у перекладі. Однак, на наш погляд, така ситуація не зовсім відповідає вимогам часу, оскільки у нашої економічної системи є свої характерні особливості, які потребують уточнень” [1, с. 712]. Вважаємо, що особливості, які стосуються забезпечення дотримання вимог професійної етики аудитора з урахуванням сформованих норм моралі в професійному аудиторському середовищі, менталітету й традицій повинні втілюватися у внутрішніх нормативних документах (положеннях, регламентах) суб'єктів аудиторської діяльності.

На мезорівні регулювання дотримання принципів професійної етики аудиторів повинно здійснюватися через розробку відповідних нормативних документів Аудиторської палати України (через формування регулятивних документів в частині здійснення контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) та професійних організацій аудиторів (як базису сприяння підвищення значення професії аудитора й міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України). На сьогодні, у зв'язку з нововведеннями на законодавчому рівні, розробка зазначених регламентаційних документів мезорівня перебуває на стадії формування, оскільки Рішенням Ради Аудиторської палати України від 31.01.2019 р. № 7/1 [3] були визнані такими, що втратили чинність, деякі нормативні акти Аудиторської палати України в межах повноважень, наданих Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125- XII, в тому числі в частині документів, що встановлювали нормативні засади здійснення контролю якості надання аудиторських послуг.

Інституційні аспекти регулювання професійної етики аудиторів на мікрорівні втілюються в розробці відповідних внутрішніх положень, регламентів та стандартів, основним призначенням яких є формування чітких організаційно-методичних вимог та положень, яких повинен дотримуватися аудитор на всіх етапах виконання завдання з аудиту для уникнення етичних конфліктів, мінімізації загроз недотримання принципів професійної етики. У зв'язку зі змінами внесеними Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані привести у відповідність до вимог закону внутрішні регламенти (положення, стандарти) в частині дотримання вимог професійної етики.

Міжособистійний рівень регулювання реалізації професійної етики аудитора полягає у формуванні особистісних детермінант поведінки та ставленні представника аудиторської професії до виконання професійних обов'язків, розуміння та усвідомлення необхідності безумовного дотримання визначених професійною спільнотою морально-етичних вимог та рівня компетентності. Міжособистісний рівень регулювання професійної етики аудитора є результатом цілеспрямованого виховання та навчання, формування відповідних норм та правил поведінки, особистої позиції представника аудиторської професії у відповідному професійному середовищі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інтеграційні процеси в національній економіці, реформування законодавства та поступова імплементація культурних та моральних європейських цінностей призводить до поступових змін у професійному аудиторському середовищі, сприяє формуванню нових викликів та вимог дотримання професійної етики як гаранта підвищення довіри до професії аудитора. За результатами дослідження доведено доцільність виокремлення науково-теоретичного та прикладного підходів до розуміння змісту поняття «професійна етика аудитор», що дозволяє в подальшому окреслити теоретико-концептуальні вектори розвитку й функціонування професійної етики аудиторів. Для встановлення подальших шляхів удосконалення інституційних аспектів регулювання дотримання вимог професійної етики систематизовані відповідні рівні регулювання, виділені основні проблемні питання нормативно-правового забезпечення кожного з виокремлених рівнів. Перспективами подальших досліджень є систематизація загроз дотримання принципів професійної етики аудитора та розробка шляхів мінімізації їх впливу.

Література.

1. Балазюк О.Ю. Професійна етика бухгалтера в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні // Економіка і суспільство. 2017. Вип. 10. С. 710-714.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>.

3. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативних актів Аудиторської палати України. Рішення Ради Аудиторської палати України від 31.01.2019 р. № 7/1. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%A0%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-7.1.pdf>

4. Салова Н.А. Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи // Аудитор України. 2015. № 6 (235). С. 14-19.

5. Ямборко Г.А. Професійне забезпечення розвитку обліку: етика і мораль бухгалтера. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/profesiynne-zabezpechennya-rozvitku-obliku-etika-i-moral-buhgaltera.html>

References.

1. Balaziuk, O. Iu. (2017), "Professional ethics of the accountant in the context of accounting reform in Ukraine", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 10, pp. 710-714.

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "Audit of Financial Statements and Audit Activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>.

3. "On the recognition of some of the statutory acts of the Audit Chamber of Ukraine that have lapsed" (2019), *Rishennia Rady Audytorskoi palaty Ukrainy vid 31.01.2019 r. vol. 7/1*. [Online], available at: www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%A0%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-7.1.pdf

4. Salova, N.A. (2015), "Professional Ethics of the Auditor: fundamental principles", *Audytor Ukrainy*, vol. 6 (235), pp. 14-19.

5. Yamborko, H.A. (2003), "Professional development of accounting: ethics and morals of the accountant", [Online], available at: <http://magazine.faaf.org.ua/profesiynne-zabezpechennya-rozvitku-obliku-etika-i-moral-buhgaltera.html> (Accessed 16 March 2019).

Стаття надійшла до редакції 20.03.2019 р.