СОДЕРЖАНИЕ

1. Понятие общей этики
2. Обзор принципов этики
3. Основные принципы этики и поведения аудитора
4. Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины
5. Требования к проведению аудита. Права и обязанности аудиторов, установленные законодательством
6. Литература

ПОНЯТИЕ ОБЩЕЙ ЭТИКИ

Слова *«мораль», «этика»* воспринимаются сегодня неоднозначно. С одной стороны, мы понимаем, что без морали жить невозможно. С другой стороны понятие *«моральное»* часто ассоциируется у нас с чем-то набившим оскомину, типа «морального кодекса», «морально-трудового воспитания», «морального облика» и т. п.

Однако для представителей любой профессии этическое поведение — не простой звук, а жизненная необходимость. Это объясняется тем, что люди, занимающиеся какой-либо профессией, заинтересованы в общественном доверии, высоком качестве своих услуг независимо от поведения отдельных представителей этой профессии. Для аудиторов очень важно, чтобы их клиенты, а также третьи лица, пользующиеся финансовой отчетностью, доверяли качеству предоставляемых аудиторских услуг, как в виде аудита, так и в виде других, предоставляемых аудиторами, услуг. Если люди, которым предоставляются услуги, не верят, например, своим врачам, адвокатам или аудиторам, то способность указанных специалистов обслуживать своих клиентов значительно уменьшается.

Если допустить, что лица, пользующиеся услугами, будут оценивать профессиональный уровень таких специалистов по степени сложности предоставляемых услуг, это не приведет ни к чему хорошему, так как именно из-за сложности неспециалисту достаточно трудно разобраться в качестве этих услуг. Например, больной вряд ли может достаточно квалифицированно судить, хорошо ли ему была сделана операция. Лицо, пользующееся финансовой отчетностью, также не всегда может оценить, хорошо ли проведен аудит этой финансовой отчетности. У большинства пользователей таких услуг нет ни времени, ни достаточного опыта и знаний для подобной оценки. Общественное доверие высокому качеству предоставляемых профессиональных услуг возрастает тогда, когда в рамках данной профессии существуют высокие стандарты осуществления профессиональной деятельности (в том числе и высокие стандарты поведения профессионалов).

Как и для любой другой профессии, для профессионального аудитора очень важно чувство правильного этического поведения.

В профессиональной сфере существуют два этических аспекта — общая этика (духовный аспект) и профессиональная этика (практический аспект).

Так как философов волнует благо всего человечества, то в их трудах мы, в основном, встречаем понятие общей этики, а не этики небольших групп людей, представляющих отдельные профессии. Поэтому мы не можем найти в философских теориях решения наших конкретных проблем. Этика поведения аудиторов и представителей любой другой профессии — не более чем узкое применение общих понятий этики поведения, разработанных философами для всех людей.

Можно говорить о том, что этика — это область философии, которая занимается систематическим изучением проблемы человеческого выбора понятий о хорошем и плохом.

Это означает, что:

1) в области этики существуют проблемы выбора решений;

2) в этике существуют понятия о хорошем и плохом (моральные принципы);

3) этика занимается последствиями (сущностью) решений.

**Что такое этическая проблема?**

Проблемная ситуация возникает, когда человеку необходимо сделать выбор между различными действиями, и правильный выбор не лежит на поверхности. Этическую проблемную ситуацию можно определить как такое положение, когда выбор определенного действия влияет на благополучие других людей.

**Что такое этическое поведение?**

Можно найти два стандартных философских ответа на этот вопрос:

1) этическое поведение — это поведение, приносящее больше всего пользы;

2) этическое поведение — это поведение, соответствующее моральным нормам и принципам.

Наиболее сложные проблемные ситуации возникают тогда, когда сталкиваются между собой:

а) различные моральные нормы;

б) моральные нормы и понятие «польза».

**Почему профессионалам необходим кодекс этического поведения?**

Кодекс этического поведения дает соответствующие рекомендации, точно определяет критерии поведения, специфические для данной профессии. В кодексах профессиональной этики, в отличие от теории общей этики, можно найти решения конкретных проблем. Кроме того, в кодексах содержатся и профессиональные требования. С точки зрения определенной профессии, кодекс является декларацией твердых норм поведения и содействует выполнению этих норм. Без этого сталабы невозможной профессиональная дисциплина.

При подготовке данной статьи автором было исследовано несколько мнений о принципах решения этических проблем.

В книге Виктора Малахова «Этика» (состоящей из курса лекций), допущенной Министерством просвещения и науки Украины в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений (Киев, издательство «Лыбидь», 2001 г.), отмечается, что этику как науку интересует, прежде всего, то, как необходимо вести себя, какие ценности отстаивать в жизни. Далее В. Малахов раскрывает мнение некоторых ученых, занимающихся проблемами этики (не называя их имен), о существовании **двух форм решения этических проблем: оптативной (благожелательной) и императивной (приказной).**

Однако автору больше импонирует подход к решению проблемных вопросов с точки зрения этики, который строится на **императивных, утилитарных и обобщенных принципах,** изложенных в монографии известного в США специалиста в области теории и практики аудита Джека К. Робертсона «Аудит».

Суть этих принципов рассмотрим на следующем примере.

Работая аудитором, Вы выяснили, что кассир, хранящий мелкие наличные средства, подделал некоторые записи в платежах, чтобы скрыть незначительные ошибки и свести баланс за месяц. Далее Вы выяснили, что за год было сделано поддельных записей на сумму 240 гривень. Кассиром работает женщина 55 лет, а президент акционерной компании не терпит ошибок, намеренных или случайных. В этих вопросах он непримирим. Он спросит Вас о результатах проверки. Без сомнения, кассир будет уволена, если Вы расскажете правду. Как вы поступите?

**ОБЗОР ПРИНЦИПОВ ЭТИКИ**

1. Согласно **императивному принципу,** принимая решения, необходимо руководствоваться требованиями этических норм. Императивная этика строго устанавливает, что, принимая решение, нельзя пытаться предугадать, к чему оно приведет — к добру или злу.

Этика в императивном смысле — это моральные нормы и правила, а не изучение последствий какой-либо ситуации.

Главный *недостаток императивного принципа —*это уверенность в том, что из так называемых универсальных правил никогда не бывает исключений. Против этого можно возразить, что если установленное правило допускает исключения, принцип все равно сохраняется. Сложность состоит в том, что человеческая жизнь весьма запутана, и только очень общие правила могли бы охватить все вероятные обстоятельства. Ярким сторонником и самым крупным приверженцем этой теории был Иммануил Кант.

Императивная теория, тем не менее, не указывает легкого способа принятия решения. Человек, выполняющий правило, всегда может оказаться перед дилеммой. Это приводит к тому, что люди взвешивают последствия своих действий и один из способов оценки этих последствий описывается принципом утилитаризма.

*Для большинства кодексов профессиональной этики характерен императивный подход. Однако догматический императивный подход к этическим решениям может быть недостаточным основанием для создания профессиональных стандартов. Общество могут интересовать правила и возможные противоречия между ними. Полезными могут быть и методы оценки последствий альтернативных действий.*

2. Согласно **принципу утилитаризма** окончательным критерием этического выбора является соотношение добра и зла, которое может возникнуть в результате какого-либо действия. Причем основное внимание уделяется последствиям действия, а не соблюдению правил. **Критерий достижения добра составляет исходный пункт процесса принятия решений.** Этот критерий очень полезен, но отметим, что он не является мерилом ценностей, позволяющих определить, что именно вытекает из данных действий — добро или зло.

Согласно этой теории люди, принимая решение, прежде всего, должны определить, какие нормы принесут наибольшее добро наибольшему числу людей.

3. Разумным **сочетанием императивного и утилитарного принципов** является **генерализация.** В кратком изложении это звучит так: если схожие люди в приблизительно одинаковых обстоятельствах должны были действовать определенным образом, но последствия этого были бы нежелательны, то никто не должен действовать таким образом без причины.

Ключевыми понятиями теста генерализации являются схожесть людей и обстоятельств. Это обеспечивает необходимую гибкость при рассмотрении многих вариантов реальных проблемных ситуаций. Эти понятия требуют здравого смысла при решении вопроса о том, являются ли люди и обстоятельства действительно различными, либо лишь произвольно рассматриваются как различные, так что могут быть сделаны предвзятые выводы.

Краткий обзор принципов этики показывает пути решения сложных проблем. Основная цель — усвоить общие этические понятия (императив, утилитаризм и генерализация) и применять их при решении конкретных проблем.

Однако следует отметить, что изложенные выше принципы решения этических вопросов применять через кодексы профессионального поведения весьма сложно.

Философским принципом в этике должно служить правило: «Пусть нашим руководителем будет совесть». Это правило должно опираться на мудрость, проницательность, уважение традиций или авторитарные нормы. Изучая Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины, необходимо помнить, что независимо от существующих правил или от других рычагов, при помощи которых общество стремится заставить аудиторов правильно работать, в конечном счете каждый из нас, аудиторов, должен сам решать, что подразумевается под стандартами профессионального поведения. И также самостоятельно определять, какое решение, исходя из этих стандартов, необходимо принимать в каждой конкретной ситуации.

**ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЭТИКИ И ПОВЕДЕНИЯ АУДИТОРА**

Национальным нормативом аудита в Украине N 3 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности» (далее — ННА N 3) предусмотрено, что во время аудита необходимо придерживаться требований «Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины», утвержденного Аудиторской палатой Украины.

Пунктом 4 ННА N 3 оговорено, что аудиторам необходимо соблюдать следующие этические принципы:

* объективности и независимости;
* профессионализма и компетентности;
* конфиденциальности;
* контроля работы, которая выполняется лицами, привлекаемыми к аудиторской проверке;
* планирования работы.

В ННА N 3 не дается характеристика или понятийное определение перечисленных выше принципов. Частично отдельные из них раскрыты в Национальном нормативе аудита в Украине N 2 «Основные требования к аудиту» (далее — ННА N 2).

Пунктом 2 ННА N 2 предусмотрено, что основные требования, которые регулируют аудиторскую деятельность, делятся на **две основные группы: этические и методологические.** В нормативе уточняется, что соблюдение этических требований, установленных в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины и в Законе «Об аудиторской деятельности», является обязательным во всех обстоятельствах аудита. Методологические же принципы, определенные в нормативах, могут в отдельных случаях иметь необязательный характер. Обязательность или рекомендационный характер методологических принципов регламентируется теми конкретными нормативами аудита, которые характеризуют соответствующие принципы.

В соответствии с нормами ННА N 2 **этическими профессиональными требованиями аудитора определены:**

* независимость;
* объективность;
* компетентность;
* конфиденциальность;
* доброжелательность.

**К методологическим требованиям** нормативом отнесены:

* планирование аудита;
* обоснованность оценки значимости аудиторских доказательств, а также система внутреннего контроля:
* обоснованность выбора методики и техники аудита, определение критериев сущности и достоверности;
* соблюдение методики оценки риска и выборочной проверки данных;
* анализ информации и формирования выводов;
* ответственность за сделанный вывод;
* соблюдение порядка документального оформления;
* взаимодействие аудиторов;
* обоснованность использования результатов работы другого аудитора или специалиста другой отрасли;
* полное информирование клиента;
* контроль качества работы аудитора.

Если сопоставить этические принципы, указанные в ННА N 3, с перечнем этических профессиональных требований ННА N 2, то видно, что они не совсем совпадают.

По нашему мнению, необходимо согласиться с предложением С. Зубилевич, высказанным в статье «Требования к аудиту в условиях реформирования учета и отчетности в Украине» («Бухгалтерский учет и аудит», 10/99), о целесообразности объединения национальных нормативов N 2 и N 3 в один по принципу соответствующего стандарта N 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности» Международных стандартов аудита.

В отличие от указания только наименований этических принципов аудита, даных в ННА N 3, в ННА N 2 даны определения этических профессиональных требований, которые должны соблюдаться аудиторами:

1. Требования по отношению к **независимости, объективности и доброжелательности** определены пунктом 6 ННА N 2. Аудитор должен быть прямым, честным и откровенным в подходе к выполнению своих профессиональных услуг. Во время проведения аудита он должен беспристрастно и непредубежденно относиться к предприятию, которое проверяется, а также к отдельным предприятиям и лицам, заинтересованным в его работе. Одним из факторов обеспечения условий объективности, отмечается в пункте 6, является независимость аудитора.

2. Требование о **конфиденциальности информации** раскрыто в пункте 7 ННА N 2. Аудитор должен соблюдать принципы конфиденциальности информации, полученной во время работы от клиента, и не раскрывать ее третьему лицу без разрешения клиента, *если не существует такого обязательства в отдельных случаях, предусмотренных украинским законодательством.* В нормативе уточняется, что более конкретно о соблюдении принципа конфиденциальности говорится в разделе 4 Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины.

3. Пунктами 8 и 9 ННА N 2 уточняются требования относительно **мастерства и компетентности аудитора.**

Аудит необходимо выполнять с соответствующим профессиональным мастерством лицам, которые имеют соответствующую специальную подготовку, опыт и компетентность в этой области.

Аудитору необходимо иметь специальные знания по общим и специальным дисциплинам, уровень которых подтверждается квалификационным экзаменом в Аудиторской палате Украины, а также необходимый практический опыт работы. Кроме того, аудитор должен быть ознакомленным со всеми изменениями Национальных нормативов аудита и сопутствующих аудиту услуг, Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины, а также украинского законодательства.

При проведении аудита, отмечено пунктом 9 ННА N 2, необходимо соблюдать обдуманный подход к методике и технике выполнения как аудита в целом, так и отдельных аудиторских процедур. Компетентность аудитора является основным фактором, который обеспечивает обоснованность и необходимость выбора методики и техники аудита в каждом конкретном случае.

Не пытаясь комментировать изложенные выше нормы этических принципов или требований, предусмотренных нормами Национальных нормативов аудита в Украине, попробуем охарактеризовать их с точки зрения положений Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины.

Прежде всего, необходимо отметить, что во вступительной части указанного Кодекса говорится о том, что профессия аудитора имеет свои *особенности* и характеризуется:

* владением профессиональных навыков, полученных во время учебы;
* принятием на себя ответственности как относительно общества в целом, так и относительно клиента в частности;
* объективностью в работе с клиентами;
* предоставлением услуг, отвечающих наивысшим требованиям *норм и правил поведения и выполнения аудиторских услуг.*

**Целью**профессии независимого аудитора определено *обеспечение высокого профессионального уровня услуг для достижения максимальной эффективности труда, направленного на удовлетворение потребностей украинского общества.*

Для достижения указанной цели аудитор должен соблюдать четыре основных **требования к ней (наверное, все-таки к нему — аудитору —** *прим.**авт.):*

**Достоверность**

Украинское общество ощущает потребность в пользовании достоверной информацией.

**Профессионализм**

Выдвигаются требования к аудиторам, которые могут быть определены клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами к специалистам-аудиторам.

**Качество услуг**

Выполнение аудиторских услуг должно осуществляться в строгом соответствии с действующими нормативами и правилами аудита и Кодекса этики.

**Доверие**

Пользователи услуг аудитора должны быть уверенными в том, что он никогда не нарушит профессиональной этики и будет соблюдать ее на протяжении всей практики.

Во вступительном подразделе указанного Кодекса «Фундаментальные основы этики аудита» (пункты 11,12) говорится:

*«Во имя достижения стоящей перед аудитором цели он обязан соблюдать следующие* ***фундаментальные основы этики: честность, объективность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональные нормы».***

Так как в данном определении говорится о цели, которая поставлена перед аудитором (а такой целью является проведение аудита), то необходимо рассмотреть понятие цели аудита.

В соответствии со статьей 4 Закона Украины от 22.04.93 г. N 3125-ХІІ «Об аудиторской деятельности» ***аудит*** *—* это проверка публичной бухгалтерской отчетности, учета, первичных документов и прочей информации относительно финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам.

В свою очередь, пунктом 2 ННА N 3 «Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности» определено, **что *целью аудита*** финансовой отчетности является *высказывание аудитором заключения о* том, соответствует ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах инструкциям, регламентирующим порядок подготовки и предоставления финансовых отчетов.

В то же время глоссарием терминов Международных стандартов аудита под ***целью аудита*** финансовой отчетности понимается *обеспечение возможности выражения аудитором мнения о* том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Так вот, для достижения поставленной перед аудитором цели указанным Кодексом определены следующие фундаментальные основы этики:

**Честность**

Аудитор должен быть честным во время исполнения своих профессиональных обязанностей.

**Объективность**

Аудитор должен быть справедливым и не допускать, чтобы предрассудки, предубежденность и другие факторы влияли на его объективность.

Аудитор обязан предоставлять услуги с надлежащим уровнем заботы о клиенте, компетентно и старательно, постоянно поддерживать профессиональные знания. Необходимо иметь такой уровень профессиональных знаний, который не вызывал бы никаких сомнений у клиента в том, что он получил компетентные профессиональные услуги с учетом самых последних изменений в законодательстве, аудиторской практике и технике предоставления аудиторских услуг.

**Конфиденциальность**

Аудитор не имеет права без согласия клиента разглашать или раскрывать информацию, полученную им в ходе предоставления профессиональных услуг, а также использовать ее в своих целях.

**Профессиональное поведение**

Аудитор обязан создавать и поддерживать положительную репутацию профессии, воздерживаясь от каких-либо действий, дискредитирующих ее.

**Профессиональные нормы**

Аудитор обязан выполнять с должной заботой и уважением инструкции и указания клиента или работодателя (внутренний аудитор) в той мере, в которой они не противоречат требованиям честности, объективности и независимости.

Аудитор должен выполнять услуги в соответствии с принятыми Аудиторской палатой нормативами, а также соблюдать требования Закона Украины «Об аудиторской деятельности».

Самостоятельным требованием в подразделе «Фундаментальные основы этики аудита» является требование пункта 12 о том, что аудитор есть и должен быть всегда свободным от какой-либо заинтересованности, несовместимой с честностью, объективностью и независимостью.

Перечень изложенных в Кодексе фундаментальных основ этики аудита не совпадает с перечнем этических профессиональных требований, изложенных в ННА N 2, и с перечнем этических принципов, изложенных в ННА N 3. В подразделе «Фундаментальные основы этики аудита» не оговорена взаимосвязь перечисленных в данном Кодексе основ этики аудита с этическими профессиональными требованиями и этическими принципами, перечисленными в ННА N 2 и ННА N 3.

В то же время пунктом 3 ННА N 2 оговорена необходимость соблюдения «...этических *требований, определенных в Кодексе* профессиональной этики аудиторов Украины». В свою очередь пунктом 4 ННА N 3 также предусмотрено, что во время аудита *необходимо придерживаться требований Кодекса* профессиональной этики аудиторов Украины.

На этой основе можно сделать вывод о том, что под этическими требованиями и этическими принципами, названными так в ННА N 2 и N 3, имеются в виду фундаментальные основы этики аудита, названные так в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины. Это подтверждается и тем, что в переводе Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров (Москва, ICAR, 2000 г.), который положен в основу национальных нормативов аудита, «фундаментальные основы» изложены, как «фундаментальные принципы».

**КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ УКРАИНЫ**

Непосредственно Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины состоит из 14 разделов. Перечислим названия указанных разделов:

Раздел 1 — Объективность;

Раздел 2 — Решение этических конфликтов;

Раздел 3 — Профессиональная компетентность;

Раздел 4 — Конфиденциальность;

Раздел 5 — Налоговая практика;

Раздел 6 — Заграничная деятельность;

Раздел 7 — Самореклама;

Раздел 8 — Независимость;

Раздел 9 — Вознаграждение и комиссионные;

Раздел 10 — Деятельность, не совместимая с практикой аудитора;

Раздел 11 — Денежные суммы клиентов;

Раздел 12 — Взаимоотношения с другими аудиторами;

Раздел 13 — Реклама и предложение услуг;

Раздел 14 — Пособие для принятия аудиторской присяги.

Теперь остановимся на рассмотрении положений каждого раздела данного Кодекса.

**Раздел 1. Объективность.** Принцип объективности обязывает аудитора быть беспристрастным в мыслях, честным и независимым. Аудитор может предоставлять широкий круг аудиторских услуг, но в любом случае он должен демонстрировать свою объективность, профессионализм и беспристрастность. Объективность необходимо соблюдать в любых случаях, обратив особое внимание на следующее:

а) аудиторы могут попасть в обстоятельства, при которых возможно давление на их независимость;

б) аудитор может проявлять предубежденность в отношениях с людьми;

в) во время предоставления аудиторских услуг руководители аудиторской фирмы обязаны обеспечить соблюдение принципов объективности работниками аудиторской фирмы, а также привлекаемыми экспертами других предприятий.

Для обеспечения соблюдения принципа объективности можно рекомендовать следующие нормы поведения:

* если какая-либо из ситуаций не укладывается в рамки действующих стандартов или закона — руководствуйтесь здравым смыслом и логикой;
* не давайте повода для возникновения мыслей об утрате вами объективности и независимости;
* не позволяйте предлагать вам какие-либо подарки или подношения, а также предлагать свои услуги, которые могут послужить поводом усомниться в объективности ваших действий и суждений;
* в отношениях с людьми проявляйте толерантность и непредубежденность;
* обеспечьте соблюдение принципов объективности работниками аудиторской фирмы, а также экспертами других предприятий, привлекаемыми к работе.

**Раздел 2. Решение этических конфликтов.** Аудиторы должны постоянно держать в поле зрения обстоятельства, которые могут привести к конфликтам. При этом необходимо учитывать, что выяснение взаимоотношений между аудитором и другой стороной не всегда могут регламентироваться вопросами этики. Поэтому в каждом отдельном случае необходимо тщательно выяснять обстоятельства.

На аудитора могут влиять такие обстоятельства, как давление со стороны руководства или акционера, семейные или личные взаимоотношения с клиентом, действия, противоречащие профессиональным нормам и стандартам, и т. п.

В любом случае, сталкиваясь с необходимостью решения этических вопросов, необходимо исходить из договорных взаимоотношений между аудиторской фирмой и клиентом, а также из норм действующего законодательства и принципов, заложенных в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины.

Если все принятые меры не привели к разрешению этического конфликта, то необходимо ставить вопрос об отказе в предоставлении аудиторских услуг, с письменным сообщением об этом клиенту.

На основе положений Кодекса можно рекомендовать следующий порядок разрешения конфликта:

1. Проанализировать причину конфликта с непосредственным руководством клиента;

2. Если конфликт не разрешен или имеются сомнения в том, что руководитель более высокого ранга каким-либо образом причастен к конфликту, то необходимо обратиться к руководству высшего уровня, вплоть до наблюдательного Совета или собрания;

3. Параллельно можно получить конфиденциальную консультацию у независимого юриста или в комиссии по этике Аудиторской палаты Украины;

4. Если конфликт не удалось разрешить, то необходимо отказаться от выполнения задания или работы.

**Раздел 3. Профессиональная компетентность.** Если аудитор не владеет необходимыми компетентностью и профессиональными навыками для выполнения соответствующих аудиторских услуг, он должен отказаться от их предоставления. Если же такая работа может быть выполнена специалистами других неаудиторских профессий, то аудитор должен воспользоваться их услугами.

Достижение профессиональной компетентности необходимо разделить на две самостоятельные стадии:

1) непосредственно достижение профессиональной компетентности, включающее в себя наличие высшего образования, практического опыта работы не менее трех лет на должностях аудитора, ревизора, бухгалтера, юриста, финансиста или экономиста, а также проверка знаний в ходе сдачи экзаменов на получение сертификата аудитора;

2) постоянная поддержка профессиональной компетентности на должном уровне путем самостоятельного изучения законодательных и нормативных документов, отечественных и международных норм и стандартов по учету и аудиту, а также прохождения повышения квалификации на соответствующих курсах подготовки и переподготовки специалистов.

**Раздел 4. Конфиденциальность.** Правило доверительного и конфиденциального общения основано на вере в то, что это даст возможность свободно обмениваться любой информацией между участвующими сторонами аудиторского процесса. Сама сущность аудиторских услуг требует, чтобы аудитор имел доступ к самой конфиденциальной информации клиента. И клиент должен быть уверен, что аудитор сохранит полученную информацию в тайне.

В соответствии с разделом 4 Кодекса аудитор всегда, везде и во всем обязан соблюдать конфиденциальность, за исключением случаев, когда ему предоставлены особые полномочия по раскрытию информации о деятельности клиента или имеются обстоятельства, обязывающие аудитора раскрывать информацию. В этом случае, уточняет данный Кодекс, раскрытие возможно только при условии, если это специально предусмотрено статьей 187 Уголовного кодекса Украины. Однако в связи с вступлением в силу с 01.09.2001 г. новой редакции Уголовного кодекса в нем отсутствует аналог статьи 187 в разделе XVII «Преступления против правосудия».

Следует обратить внимание на то, что уточнение, приведенное в данном Кодексе, ставит под сомнение возможность аудитора раскрывать информацию в случаях, предусмотренных статьей 187 УК Украины. Необходимо отметить, уточняется в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины, что в силу ограниченных профессиональных знаний аудитора в области права и юриспруденции, аудитор не может дать точную оценку фактов нарушения Уголовного кодекса, то есть аудитор не имеет ни возможности, ни права судить о неправомерных действиях клиента. Решение таких вопросов находится в компетенции суда.

По нашему мнению, раскрытие информации возможно лишь при наличии письменного согласия заказчика или в случае, если это прямо оговорено в Законе.

Этот вывод подтверждается пунктом 4.5 раздела 4 Кодекса, которым оговорено, что правило ответственности аудитора за раскрытие информации не применяется в случаях если:

а) раскрытие информации письменно санкционировано клиентом;

б) раскрытие информации обусловлено требованиями законодательства.

Однако в пункте 4.5 раздела 4 данного Кодекса приводится еще один случай, при котором возможно раскрытие информации клиента, полученной в результате осуществления аудитором аудиторской деятельности. Этот случай аргументируется как профессиональная необходимость раскрытия информации, если это обусловлено:

* национальными нормативами аудита и этическими требованиями;
* защитой профессиональных интересов аудитора в процессе судебного разбирательства;
* проверкой соответствия качества работы аудитора в случаях поступления жалобы или претензии в Аудиторскую палату Украины.

**Раздел 5. Налоговая практика.** Раздел 5 Кодекса посвящен этическим правоотношениям при предоставлении клиентам услуг в области налогообложения.

Предоставление указанных услуг должно производиться грамотно, с соблюдением правил объективности и конфиденциальности. По результатам предоставленных услуг по вопросам налогообложения аудитор обязан выдавать заключение, соответствующее требованиям украинского законодательства.

Предоставление налоговых услуг должно сопровождаться:

* сообщением клиенту о существующих ограничениях, свойственных аудиту вообще и налоговому консультированию в частности, не позволяющих гарантирование абсолютной, то есть 100%-ной правильности предоставленных консультаций;
* в случае составления налоговых деклараций необходимо предупредить клиента о том, что ответственность за предоставленную для включения в декларацию информацию несет он, а аудитор несет ответственность за правильность включения полученной информации в декларацию;
* если аудитор сомневается в достоверности предоставленной информации для составления налогового отчета или декларации, то он должен отказаться от участия в исполнении такой услуги;
* составление налоговых деклараций может основываться на методе учетных оценок в случаях, предусмотренных законодательством, или в случаях, когда нет необходимости получения слишком большой точности;
* при составлении налоговых деклараций необходимо использовать декларации предыдущих периодов, данные бухгалтерского учета и отчетности, уточнять в необходимых случаях полученную информацию;
* в случае обнаружения существенных ошибок в налоговых декларациях предыдущего периода немедленно сообщить об этом клиенту и рекомендовать ему принять соответствующие меры к исправлению;
* если клиент не применяет мер к устранению обнаруженных и указанных недостатков, то аудитор решает вопрос о целесообразности сотрудничества с таким клиентом.

**Раздел 6. Международная деятельность.** Аудитор, имеющий сертификат Аудиторской палаты Украины, имеет право осуществлять аудиторскую деятельность в любом государстве за пределами Украины. В любом случае аудитор должен предоставлять услуги в соответствии с требованиями национальных нормативов аудита и настоящего Кодекса этики, а при отсутствии национальных норм и правил по отдельным вопросам необходимо руководствоваться международными нормами аудита.

В случае если этические требования в стране предоставления аудиторских услуг отличаются от аналогичных требований Кодекса этики аудиторов Украины, необходимо исходить из следующего:

а) если этические требования страны предоставления аудиторских услуг менее жесткие, чем требования украинского Кодекса, необходимо руководствоваться именно отечественными нормами этики;

б) если этические требования страны предоставления аудиторских услуг более строгие, чем украинские, необходимо применять нормы этики предоставления аудиторских услуг этой страны.

**Раздел 7. Самореклама.** Желательно, чтобы общественность имела представление о видах деятельности, предоставляемых аудитором. Это означает, что аудитору не запрещается доводить такую информацию до сведения общественности в установленном законом порядке. Если аудитор является членом Союза аудиторов Украины, Федерации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины, какой-либо иной профессиональной организации или если аудитор внесен в Реестр аудиторских фирм и аудиторов, единолично предоставляющих аудиторские услуги (ведется Аудиторской палаты Украины), то ему не запрещается сообщать об этом при осуществлении саморекламы.

Аудитор может осуществлять саморекламу с целью поиска работы. Однако такая реклама не должна осуществляться таким способом, который может быть истолкован общественностью как предложение «купить» клиента. Объявление о поиске работы по совместительству или по договору подряда следует осуществлять через профессиональную прессу и при условии, что будут зашифрованы и не будут разглашаться фамилия, адрес и номер телефона аудитора.

В справочниках, книгах, статьях, интервью, выступлениях на радио и телевидении, при проведении курсов и семинаров, в брошюрах и документах технического характера могут быть указаны фамилия, профессиональная квалификация аудитора, фирма, в которой ом работает, адрес и номер телефона, по которым можно связаться с аудитором. В любом случае публикуемые или сообщаемые сведения не могут носить рекламный характер ни самого аудитора, ни его аудиторской фирмы.

Должны быть признаны неэтичными рекламные мероприятия, в которых:

* делаются заявления о достоинствах фирмы на основе сведений, которые невозможно проверить;
* указывается на возможности аудиторской фирмы влиять на решения налоговых, судебных, следственных или иных исполнительных органов, а также должностных лиц;
* делаются ссылки на возможности получения неоправданно положительных результатов;
* сравниваются достижения собственной фирмы или аудитора с другими конкретными представителями своей профессии;
* необоснованно присваиваются титулы, звания, награды и т. п. аудитору или его аудиторской фирме.

**Раздел 8. Независимость.** Концепция независимости — это краеугольный камень аудиторской профессии. Так как целью независимой аудиторской проверки является обеспечение доверия потребителей к финансовой отчетности, то аудиторы на самом деле не должны иметь никаких связей ни с руководством клиента, ни с самим проверяемым субъектом предпринимательской деятельности.

Выполнение аудитором этического принципа независимости обеспечивается следующими условиями:

* отказом от предоставления услуг в случае непосредственной или непрямой финансовой заинтересованности аудитора в делах клиента. То есть если аудитор является соучредителем клиента или третьей организации, являющейся материнской по отношению к клиенту, или он находится в семейных отношениях с руководителем или учредителем клиента, то такие связи означают непосредственную заинтересованность аудитора в делах фирмы. Если аудитор является доверенным лицом, распорядителем или попечителем имущества лица, имеющего непосредственное финансовое отношение к клиенту, или имеет отношение к инвестору или совместному предприятию, связанное с клиентом, то это также может свидетельствовать о наличии непрямой финансовой заинтересованности в делах клиента и самого аудитора;
* сам аудитор, а также члены его семьи должны воздерживаться от получения каких-либо кредитов или ссуд от клиента;
* не менее двух лет воздерживаться от предоставления аудиторских услуг силами аудиторов, которые являлись должностными лицами, работниками, членами правлений или наблюдательных советов предприятия клиента;
* в случае если аудитор, кроме аудиторских услуг, предоставляет консультации по вопросам предпринимательской деятельности, то он не должен при этом исполнять руководящие функции и принимать руководящие решения, ответственность за принятие которых возложена на наблюдательный совет, исполнительный орган или руководство предприятия клиента;
* аудитор не должен исполнять функции служащего или руководителя при внедрении внесенных им же предложений в ходе предоставления консультационных или иных аудиторских услуг;
* аудитор, принимавший участие в составлении отчетности, не может в последующем привлекаться для осуществления ее проверки;
* аудитор должен гарантировать, что при исполнении им должностных обязанностей на него не будут влиять семейные или личные взаимоотношения;
* необходимо избегать возникновения сомнений в независимости аудитора, основанных на том, что вознаграждение аудитора от одного клиента или группы клиентов составляет большую часть дохода или прибыли аудитора;
* аудитор не должен принимать какие-либо товары или услуги, за исключением тех, которые имеют отношение к работе по условиям договора. Необходимо избегать получения подарков или иных знаков внимания, выходящих за рамки обычной вежливости;
* оплата аудиторских услуг, кроме предоставления консультаций, не должна зависеть от каких-либо непредвиденных обстоятельств или достижения определенных результатов;
* величина учредительного капитала аудиторской фирмы должна в идеале принадлежать аудиторам. Абзацем 3 ст. 6 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторы должны владеть не менее чем 70% уставного капитала аудиторской фирмы;
* взаимоотношения между аудиторами — участниками созданной фирмы — должны строиться на условиях, оговоренных учредительными документами. При выходе аудитора-учредителя аудиторской фирмы на пенсию, его увольнении или при продаже фирмы договора с заказчиками могут быть пролонгированы для дальнейшего исполнения. В последующем аудитор не должен принимать участия в профессиональной деятельности фирмы, независимо от того, получил ли он причитающуюся ему компенсацию или нет;
* возбуждение судебного процесса клиентом по отношению к аудитору или аудитором к клиенту означает нарушение нормальных взаимоотношений между ними, что не способствует соблюдению принципов независимости и объективности между аудитором и данным клиентом;
* использование на протяжении длительного периода предоставления аудиторских услуг клиентам одних и тех же руководителей аудиторских групп может привести к потере их независимости. Необходимо в любом случае обеспечить ротацию участников аудиторской проверки за счет работников своей фирмы, а при отсутствии таковых — за счет привлечения специалистов «со стороны».

**Раздел 9. Вознаграждения и комиссионные.** Необходимо отметить, что частично вопросы вознаграждения Кодекс рассматривает в разделе 8 «Независимость».

Настоящим разделом уточняется, что вознаграждение аудитора обычно должно устанавливаться на основе почасовых или дневных расценок, рассчитанных для каждого участника предоставления услуги. Отмечается, что вознаграждение должно реально отражать стоимость предоставляемых аудитором профессиональных услуг, учитывая:

1) опыт и знания, необходимые для осуществления аудиторской деятельности;

2) уровень подготовки и наличие практического опыта лиц, непосредственно занятых в предоставлении профессиональных услуг;

3) время, которое необходимо потратить на предоставление услуг лицами, участвующими в их предоставлении;

4) уровень ответственности за результаты предоставленных аудиторских услуг.

На практике часто бывает, что один аудитор предлагает свои услуги по значительно меньшей стоимости, чем стоимость, за которую они выполнялись предыдущим аудитором. Это не будет считаться неправильным при условии, что новая стоимость определена с учетом перечисленных выше требований.

Как и в разделе 8 «Независимость» данного Кодекса, в настоящем разделе предусмотрен пункт 9.7, который оговаривает, что оплата аудиторских услуг, кроме предоставления консультаций, не должна зависеть от каких-либо непредвиденных обстоятельств или достижения определенных результатов.

Вопросы, связанные с определением стоимости работ, а также порядок проведения расчетов, должны быть оговорены в договоре на предоставление аудиторских услуг. Сверх стоимости услуг может быть предусмотрена компенсация переменных расходов, таких как, например, командировочные расходы. В то же время получение каких-либо комиссионных вознаграждений, процентов или вознаграждений за посредничество, при котором услуги не предоставлялись, может нарушить принципы объективности и независимости, и поэтому их надо избегать.

**Раздел 10. Деятельность, не совместимая с практикой аудита.** В соответствии с пунктом 5 ст. 23 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» аудитор и аудиторские фирмы должны ограничивать свою деятельность предоставлением аудиторских услуг и других видов работ, имеющих непосредственное отношение к предоставлению аудиторских услуг в форме консультаций, проверок или экспертиз. Таким образом, предоставление нескольких видов услуг профессионального характера не влияют на честность, объективность и независимость аудитора и не могут нанести урон репутации аудиторской профессии.

В то же время аудитор должен избегать случаев одновременного занятия деятельностью, не имеющей непосредственного отношения к аудиторской деятельности.

**Раздел 11. Денежные суммы клиентов.** Аудитору не рекомендуется сохранять у себя денежные средства клиентов. Если же аудитор имеет сомнения в законности предлагаемых для хранения денежных средств клиента, то он обязан отказаться от предоставления такой услуги.

Если аудитором все же получены на хранение денежные средства клиента, то он должен:

а) хранить денежные средства клиента отдельно от собственных средств или средств аудиторской фирмы;

б) использовать указанные денежные суммы только в целях, для которых они предназначены;

в) быть готовым в любое время отчитаться за принятые на хранение денежные средства клиента перед уполномоченными для проверки лицами.

**12. Взаимоотношения с другими аудиторами.** Общественность не в последнюю очередь воспринимает представителей нашей профессии в соответствии с тем, как мы обращаемся друг с другом. Необходимо отметить, что в данном разделе Кодекса почти дословный перевод Международных норм аудита показывает на явную удаленность международной практики предоставления аудиторских услуг от украинских реалий. Некоторое неудобство вызвано тем, что в определении терминов раскрыты понятия «действующего аудитора» и «последующего аудитора», тогда как в рассматриваемом разделе применяется исключительно термин «аудитор-наследник». В то же время этические нормы взаимоотношений между аудиторами — это то, к чему мы должны повседневно стремиться.

Первоочередное значение в выборе аудитора или аудиторской фирмы имеет мнение клиента. В связи с этим аудитор не может прилагать усилия с целью ограничения свободы выбора клиента.

В случае смены действующего аудитора на аудитора-наследника, последний должен иметь возможность получить определенную информацию, как у клиента, так и у действующего аудитора.

В частности, аудитор-наследник должен убедиться в том, поставил ли клиент в известность действующего аудитора о смене аудитора, и дал ли он согласие на получение информации от действующего аудитора. Если клиент не дает согласия на получение информации от действующего аудитора, то это должно быть основанием для отказа от сотрудничества с новым клиентом, если при этом не существует каких-либо обстоятельств, дающих основание для обслуживания нового клиента.

При получении разрешения на получение информации от действующего аудитора аудитор-наследник направляет соответствующий запрос действующему аудитору. В этом случае аудитор должен учесть требование пункта 7 Национального норматива аудита N 15 «Отношение аудитора к начальным остаткам на счетах учета предприятия во время первой аудиторской проверки». Указанным пунктом предусмотрено, что обращаться к предыдущему аудитору имеет право только тот аудитор, который *«знает требования Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины».* В данном случае хочу выразить согласие с мнением Е. Петрик, изложенным в статье «Проблемы проверки аудитором начальных остатков по счетам учета и статьям баланса предприятия» (журнал «Бухгалтерский учет и аудит» N 11/2000 г.), об изложении данного пункта в новой редакции следующего содержания:

*"При обращении и сотрудничестве с предыдущим аудитором необходимо соблюдать правила Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины».* Обоснованным является также и мнение автора цитированной выше статьи о том, что для соблюдения правил профессиональной этики к предыдущему аудитору должно сначала обратиться само предприятие-клиент с предложением о предоставлении следующему аудитору необходимой информации по предыдущим проверкам.

Действующий аудитор обязан предоставить необходимую информацию аудитору-наследнику, если на это имеется согласие клиента. В случае неполучения ответа от действующего аудитора аудитор-наследник принимает меры к встрече с действующим аудитором, а если это ему не удается, то направляет повторный запрос с сообщением о принятии предложения клиента.

Действующий аудитор обязан передать аудитору-наследнику бухгалтерские регистры и другие документы, которые хранились у него в соответствии с условиями договора.

**Раздел 13. Реклама и предложение услуг.** Основные принципы соблюдения этики в вопросах рекламы и предложения услуг рассмотрены нами в разделе «Самореклама».

Необходимо еще раз отметить, что реклама и предложение услуг аудиторской фирмы должны быть направлены на объективное информирование общественности и содержать правдивую и достоверную информацию, выдержанную в деловом тоне. Запрещается навязчивое предложение услуг. Примеры некорректной рекламы также рассмотрены нами в разделе «Самореклама».

**Раздел 14. Пособие для принятия аудиторской присяги.** Кодексом определен следующий текст клятвы:

«Я, (имя, фамилия), провозглашаю клятву аудитора и торжественно обещаю выполнять свои профессиональные обязанности с честью и достоинством, соблюдать законы Украины, Национальные нормативы аудита, Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины и требовать соблюдения их другими».

Аудитор после получения сертификата аудитора обязан устно провозгласить клятву аттестационной комиссии Аудиторской палаты Украины и подписать ее текст.

**ТРЕБОВАНИЯ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРОВ, УСТАНОВЛЕННЫЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ**

В отчетном докладе Европейской комиссии и Маастрихского исследовательского центра учета и аудита о теоретическом и практическом положении аудита в странах Европы под названием «Роль, позиция и обязанности аудитора в Европейском Союзе» (1996 г.), особо отмечена проблема несовпадения ожиданий общества от аудита и представлений аудитора (аудиторской фирмы) о своих обязанностях. Отсюда возникла так называемая «брешь обманутых надежд». Чем больше эта брешь, тем меньше доверие к аудитору и аудиторской профессии.

Общество ожидает, что аудитор будет защищать интересы акционеров, кредиторов, пенсионеров, наемного персонала и всего общества в целом путем вынесения непредвзятого заключения относительно достоверности и точности финансовой отчетности, платежеспособности и непрерывности деятельности, фактов искажений финансовой отчетности, соблюдения взятых юридических обязательств, охраны окружающей среды и решения проверяемым аудитором социальных проблем субъекта предпринимательской деятельности.

В преамбуле Закона Украины от 03.04.93 г. N 3125-ХІІ «Об аудиторской деятельности» это определено как деятельность, направленная на создание системы независимого финансового контроля в целях защиты интересов собственника.

Удовлетворение желаний общественности и собственников по отношению к аудиторам во многом зависит от того, какое представление аудитор имеет о своих обязанностях.

Обеспечение высокого качества аудита требует:

1) высокого уровня профессионального образования и опыта работы от работников в сфере бухгалтерского учета;

2) соответствующих стандартов методологии аудита;

3) соблюдения этических норм профессионального поведения;

4) создания достойного доверия дисциплинарного механизма, который реагирует на жалобы и проблемы;

5) применения систематического и действенного подхода для обеспечения качества аудиторской деятельности.

Требования к проведению аудита в международном масштабе обобщены и изложены в Международных стандартах аудита. Такие требования позволяют аудитору определить свои цели и свою политику относительно объема работы, специфики деятельности и места предоставления аудиторских услуг. Безусловно, конкретные обстоятельства требуют гибкого подхода к решению задач, стоящих перед аудитором. Тем не менее, ***основными требованиями в принятой политике должны быть следующие:***

* Каждый аудитор в частности и персонал фирмы в целом поддерживают принципы независимости, объективности, конфиденциальности и соблюдает правила профессиональной этики.
* Фирма принимает в штат тех, кто получил и поддерживает надлежащий профессиональный уровень, проявляет в работе компетентность и ответственность при выполнении своих обязанностей.
* Отдельные целевые задачи в аудиторской работе распределяются среди персонала в соответствии с уровнем их профессиональной подготовки, опыта и мастерства, как того требуют обстоятельства.
* Фирма должна обеспечивать на всех уровнях направление, наблюдение и контроль работы, которая отвечала бы стандартам качества контроля.
* Организация консультаций в случае необходимости в самой фирме или за ее пределами с привлечением необходимых экспертов.
* Фирма постоянно проводит оценку и прогнозирование перспективных клиентов и осуществляет работу с уже существующей клиентурой. При принятии решений относительно обслуживания нового клиента или удержания клиента, который уже был на обслуживании, принципиальными критериями, принимающимися во внимание, являются: независимость фирмы, способность профессионально предоставить услуги конкретному клиенту и честная позиция, которую занимает руководство клиента.
* Осуществление постоянного наблюдения за адекватностью и эффективностью введенной политики и мероприятий контроля качества.

Как уже отмечалось, основные требования к отечественному аудиту регламентируются Национальным нормативом аудита в Украине N 2 (далее - ННА N 2). Пунктом 2 ННА N 2 предусмотрено, что основные требования, которые регулируют аудиторскую деятельность, делятся на две основные группы: этические и методологические. В нормативе уточняется, что соблюдение этических требований, установленных в Кодексе профессиональной этики аудиторов Украины и положениями Закона Украины «Об аудиторской деятельности», является обязательным во всех обстоятельствах аудита. Методологические же принципы, определенные в нормативах, могут в отдельных случаях иметь необязательный характер. Обязательность или рекомендационный характер методологических принципов регламентируется теми конкретными нормативами аудита, которые характеризуют соответствующие принципы.

ННА N 2 в качестве ***этических профессиональных требовании*** аудитора определяет:

* независимость;
* объективность;
* компетентность;
* конфиденциальность;
* доброжелательность.

К ***методологическим требованиям*** нормативом отнесены:

* планирование аудита;
* обоснованность оценки значимости аудиторских доказательств, а также система внутреннего контроля;
* обоснованность выбора методики и техники аудита, определение критериев сущности и достоверности;
* соблюдение методики оценки риска и выборочной проверки данных;
* анализ информации и формирования выводов;
* ответственность за сделанный вывод;
* соблюдение порядка документального оформления;
* взаимодействие аудиторов;
* обоснованность использования результатов работы другого аудитора или специалиста другой отрасли;
* полное информирование клиента;
* контроль качества работы аудитора.

В связи с тем, что этические требования нами рассмотрены раньше, сейчас обратим внимание на соблюдение следующих, оговоренных в ННА N 2, требований:

1. *Документирование* аудита, предусматривающее необходимость документирования всех вопросов, которые аудитор считает важными с точки зрения доказательности фактов выполнения процедур аудита, обоснованности принятых решений и того, что аудиторские услуги предоставлялись в соответствии с требованиями Национальных нормативов аудита или иных стандартов и правил.

2. *Планирование* работы аудитора с целью обеспечения эффективности результатов аудиторской проверки.

3. На основе выполнения независимых процедур аудиторской проверки получение такого количества *аудиторских доказательств,* которое позволяет сделать обоснованное аудиторское заключение.

4. Исследование аудитором *системы учета и внутреннего контроля,* с целью определения содержания, сроков и объемов проведения аудита, а также применения соответствующих процедур аудита.

5. *Аудиторские выводы и подготовка аудиторского заключения* должны основываться на данных аналитических исследований и оценке аудиторских доказательств, полученных в процессе проведения аудиторской проверки.

6. В ходе аудиторской проверки и предоставления аудиторского заключения аудитор должен соблюдать принцип *ограничения в высказывании аудиторского мнения* по отношению к качеству аудиторского заключения и результатам аудиторской проверки, проведенной другими аудиторами, а также относительно событий и фактов, сущность которых определяется уголовным и административным кодексами.

В соответствии со статьей 22 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» ***аудиторы и аудиторские фирмы имеют право:***

1) самостоятельно определять формы и методы аудита на основании действующего законодательства, существующих норм и стандартов, условий договора с заказчиком, профессиональных знаний и опыта;

2) получать необходимые документы, имеющие отношение к предмету проверки и находящиеся как у заказчика, так и у третьих лиц. Третьи лица, имеющие в своем распоряжении документы, касающиеся предмета проверки, обязаны предоставить их по требованию аудитора (аудиторской фирмы). Указанное требование должно быть официально заверено заказчиком;

3) получать необходимые объяснения в письменной или устной форме от руководства и работников заказчика;

4) проверять наличие имущества, денег, ценностей, требовать от руководства хозяйствующего субъекта проведения контрольных осмотров, замеров выполненных работ, определения качества продукции, в отношении которых осуществляется проверка документов;

5) привлекать на договорных началах к участию в проверке специалистов различного профиля.

Обязанности аудитора определены статьей 23 Закона Украины «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которой ***аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:***

1) надлежащим образом предоставлять аудиторские услуги, проверять состояние бухгалтерского учета и отчетности заказчика, их достоверность, полноту и соответствие действующему законодательству и установленным нормативам;

2) извещать собственников, уполномоченных ими лиц, заказчиков о выявленных во время проведения аудита недостатках ведения бухгалтерского учета и отчетности;

3) хранить в тайне информацию, полученную при проведении аудита и выполнении иных аудиторских услуг. Не разглашать сведения, составляющие предмет коммерческой тайны, и не использовать их в своих интересах или в интересах третьих лиц;

4) отвечать перед заказчиком за нарушение условий договора в соответствии с действующим законодательством Украины;

5) ограничивать свою деятельность предоставлением аудиторских услуг и другими видами работ, которые имеют непосредственное отношение к предоставлению аудиторских услуг в форме консультаций, проверок или экспертиз.

Статьей 24 Закона установлены ***специальные требования,*** в соответствии с которыми ***запрещается проведение аудита.***

1) аудиторам, имеющим прямые родственные отношения с руководством проверяемого хозяйствующего субъекта;

2) аудиторам, имеющим личные имущественные интересы у проверяемого хозяйствующего субъекта;

3) аудиторам — членам руководства, учредителям или собственникам проверяемого хозяйствующего субъекта;

4) аудиторам — работникам проверяемого хозяйствующего субъекта;

5) аудиторам — работникам, собственникам дочернего предприятия, филиала или представительства проверяемого хозяйствующего субъекта.

**Литература**

1. Закон Украины от 03.04.93 г. N 3125-ХІІ «Об аудиторской деятельности»;
2. Национальные нормативы аудита и Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины, утвержденные решением АПУ N73 от 18.12.98 г.;
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», 2001г.