

ПРИНЦИП НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТІ ЯК ЗАПОРУКА НЕУПЕРЕДЖЕНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ

© 2025 **НОВІЧЕНКО Л. С., СТОЙКА Н. С.**

УДК 657.6
JEL Classification: M40; M41; M49

Новіченко Л. С., Стойка Н. С. Принцип незалежності в аудиті як запорука неупередженості аудиторських звітів

Дотримання принципу незалежності аудиторами є гарантією об'єктивності оцінки діяльності суб'єкта господарювання, а також основою для висловлення аудитором надійної та неупередженої думки щодо її відповідності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Незалежність в аудиті в контексті проведеного дослідження розглянуто як ключовий принцип професійної етики аудитора, оскільки він невід'ємно пов'язаний з принципами професійної компетентності, чесності, об'єктивності. Мета статті полягає у дослідженні нормативного регулювання та особливостей реалізації принципу незалежності аудитора, а також процедур, які розробляються суб'єктами аудиторської діяльності для забезпечення дотримання принципу незалежності в процесі надання аудиторських послуг. Метою дослідження також є здійснення ідентифікації і переліку видів загроз незалежності аудитора та окреслення шляхів мінімізації їх впливу в контексті реформування аудиторської діяльності в Україні. У статті детально досліджено особливості загальнодержавного регулювання, регламентацію на рівні професійних організацій в частині врегулювання вимог щодо дотримання принципу незалежності в професії аудитора з урахуванням міжнародного досвіду. За результатами дослідження узагальнено основні законодавчі вимоги щодо розробки процедур і механізмів дотримання принципу незалежності при наданні різних видів аудиторських послуг на загальнодержавному рівні та на рівні суб'єкта аудиторської діяльності. Аналізуючи, систематизуючи й узагальнюючи наукові праці багатьох учених, було розглянуто класифікацію загроз незалежності аудитора та наведено приклади обставин, які зумовлюють виникнення загрози. За результатами дослідження встановлено перелік застережних заходів, використання яких дозволяє мінімізувати вплив різних ситуацій, які можуть загрожувати порушенню незалежності аудитора. Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є вивчення особливостей документального забезпечення дотримання принципу незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, а також аналіз практичних кейсів щодо вжиття заходів із мінімізації або уникнення загрози незалежності аудитора.

Ключові слова: аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, аудиторські послуги, професійна етика, етичні принципи аудиту, незалежність, загрози, застережні заходи.

Рис.: 2. Табл.: 1. Бібл.: 13.

Новіченко Людмила Степанівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту (вул. Підгірна, 1, Київ, 04107, Україна)

E-mail: novichenko2104@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3475-361X>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/AGB-2146-2022>

Стойка Наталія Степанівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II (пл. Кошута, 6, Берегове, 90202, Україна)

E-mail: stoika.nataliya@kmf.org.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7494-4333>

UDC 657.6
JEL Classification: M40; M41; M49

Novichenko L. S., Stoika N. S. The Principle of Independence in Audit as a Guarantee of the Impedance of Audit Reports

Adherence to the principle of independence by auditors guarantees the objectivity of the evaluation of an economic entity's activities and forms the basis for the auditor to provide a reliable and impartial opinion regarding its compliance, in all material respects, with the requirements of national accounting standards, International Financial Reporting Standards, or other relevant regulations. Independence in auditing, within the context of this study, is viewed as a key principle of auditor professional ethics, as it is closely linked to the principles of professional competence, honesty, and objectivity. The aim of the article is to examine the regulatory framework and the specifics of implementing the principle of auditor independence, as well as the procedures developed by auditing entities to ensure adherence to the independence principle in the delivery of auditing services. The aim of the study is also to identify and list the types of threats to auditor independence and to outline ways to minimize their impact in the context of reforming auditing activities in Ukraine. The article provides a detailed examination of national-level regulation and the regulation at the level of professional organizations concerning compliance with the principle of independence in the auditing profession, taking into account international experience. Based on the research results, the main legislative requirements for developing procedures and mechanisms to ensure adherence to the principle of independence when providing various types of audit services at both the national level and at the level of an auditing entity are summarized. By analyzing, systematizing, and synthesizing the scientific works of many scholars, the classification of threats to auditor independence is examined, and examples of circumstances that give rise to such threats are provided. Based on the results of the study, a list of precautionary measures has been composed, the implementation of which allows minimizing the impact of various situations that may threaten the auditor's independence. Prospects for further research in this area include studying the specifics of documentary support for adherence to the principle of independence at the level of an auditing entity, as well as analyzing practical cases concerning the implementation of measures to minimize or avoid threats to the auditor's independence.

Keywords: auditor, auditing entity, audit services, professional ethics, ethical principles of auditing, independence, threats, precautionary measures

Fig.: 2. Tabl.: 1. Bibl.: 13.

Novichenko Lyudmila S. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing (1 Pidhirna Str., Kyiv, 04107, Ukraine)

E-mail: novichenko2104@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3475-361X>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/AGB-2146-2022>

Stoika Nataliia S. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian Institute (6 Koshuta Square, Beregovo, 90202, Ukraine)

E-mail: stoika.nataliya@kmf.org.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7494-4333>

В умовах реформування аудиторської діяльності в Україні, відповідно до євроінтеграційних вимог, посилення відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності за якість наданих аудиторських послуг в умовах сталого розвитку, зумовлює необхідність посилення контролю за безумовним дотриманням принципу незалежності. Незалежність аудитора є гарантією об'єктивності оцінки діяльності суб'єкта господарювання, а також є основою для висловлення аудитором надійної та неупередженої думки щодо її відповідності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Зміна загроз порушення принципу незалежності, необхідність постійного удосконалення заходів з їх усунення зумовлюють потребу детального дослідження цих питань в умовах сталого розвитку економіки.

Незалежність в аудиті варто розглядати як ключовий принцип професійної етики аудитора, оскільки він невід'ємно пов'язаний з принципами професійної компетентності, чесністю, об'єктивністю. Дотримання принципу незалежності означає, що аудитори не підлягають жодному фінансовому, особистому, діловому впливу, що може негативно позначитись на об'єктивності та достовірності їх професійного судження, вплинути на висловлену думку в процесі надання аудиторських послуг.

Погоджуємось з В. Фабіянською, що «зважаючи на те, що вимога незалежності аудитора пов'язана із реалізацією найважливішої місії інституту аудиторства, а саме – зменшення інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності завдяки висловленню аудиторської думки про її достовірність, відтак незалежність в аудиті є основоположним принципом, який визначає унікальність аудиту, як форми контролю, та його цінність і незамінність для розвитку цивілізованого суспільства. Дотримання принципу незалежності також є основоположним чинником, який забезпечує форму-

вання довіри до результатів аудиту з боку громадськості» [11]. Оскільки порядок дотримання принципу незалежності аудитора відслідковується на всіх етапах аудиту, актуальним є питання розробки відповідних процедур та механізмів, використання яких забезпечить неухильне виконання принципу незалежності, як умови належної якості наданих аудиторських послуг.

Етичні аспекти професійної діяльності аудиторів є предметом наукових досліджень багатьох учених і науковців. Основні положення та прикладне значення застосування принципу незалежності в аудиті розглядають у своїх працях О. Антонюк [1], С. Акімов, А. Лисенко [4], Я. Мулик [7], О. Петрик [8], В. Рядська [9], Н. Салова [10], Л. Чижевська [2], В. Фабіянська [11], Н. Шалімова [12], С. Шульга [13] та інші. В наукових статтях авторами приділена увага дослідженню сутності поняття «незалежність», її проявам та видам в аудиті, встановленню переліку загроз незалежності аудитора та можливих заходів щодо їх мінімізації або уникнення. При цьому більш детального дослідження потребують проблемні питання порушення суб'єктами аудиторської діяльності та аудиторами принципу незалежності, оперативного встановлення випадків виникнення загроз незалежності та вжиття відповідних заходів у відповідь, а також удосконалення політик та процедур дотримання принципу незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності.

Метою написання статті є дослідження нормативного регулювання та особливостей реалізації принципу незалежності аудитора, а також процедур, які розробляються суб'єктами аудиторської діяльності для забезпечення дотримання принципу незалежності в процесі надання аудиторських послуг. Крім того, окрема увага буде приділена питанням ідентифікації та переліку видів загроз незалежності аудитора та шляхів мінімізації їх впливу в контексті реформування аудиторської діяльності в Україні.

Одним із ключових нормативних документів, який визначає основоположні положення принципу незалежності аудитора, особливості дотримання принципу незалежності аудитором на всіх етапах проведення аудиту, перелік загроз незалежності та заходів з їх усунення, є Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) [5]. Вимоги цього документа повинні застосовуватися аудиторами та аудиторськими фірмами для забезпечення належної реалізації вимог професійної етики як передумови якісного надання аудиторських послуг. Сутність принципу незалежності та особливості його реалізації, які представлені в Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів, наведені на рис. 1.

Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів виокремлені ситуації та загрози через встановлення гонорарів, політик компенсації та оцінювання, отримання

дарунків та знаків гостинності, загрози фінансового інтересу, ділових, сімейних стосунків, нещодавнього працевлаштування у клієнта з аудиту, а також загрози незалежності, які виникають при наданні послуг клієнту з аудиту, що не є послугами з надання впевненості. Водночас наведений перелік загроз незалежності аудитора є узагальнюючим та не є вичерпним, що зумовлює необхідність розробки та затвердження у внутрішніх положеннях з контролю якості аудиторських фірм питань виявлення випадків порушення незалежності аудитора, своєчасного вжиття заходів у відповідь, а також визначення впливу на якість та ефективність надання аудиторських послуг.

Погоджуємось з позицію Н. Салової, що «Кодекс етики професійних бухгалтерів розглядає незалежність аудитора не як відсутність підпорядкованості або неврегульованість діяльності, а як уникнення стороннього впливу або загрози такого впливу на об'єктивність думки аудитора щодо предмета аудиту. Оскільки аудитор не може



Рис. 1. Концептуальні засади принципу незалежності в Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів

Джерело: систематизовано на основі [5].

бути абсолютно незалежним, незалежність повинна розглядатися в конкретному контексті відносин з клієнтом» [10, с. 16–17]. Тому аудиторські фірми повинні розробити та затвердити відповідні процедури забезпечення та дотримання принципу незалежності, а також їх відповідне документальне забезпечення, яке слугуватиме доказом того, що суб'єкт аудиторської діяльності дотримується етичних вимог у частині незалежності при наданні аудиторських послуг.

У статті 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» закріплено, що «аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконува-

ти інші завдання з надання впевненості, за умови, що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи, ключові партнери з аудиту та залучені до надання таких послуг працівники незалежні від юридичної особи та іншого утворення без статусу юридичної особи, фінансова звітність яких підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи та іншого утворення без статусу юридичної особи. Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності» [3].

Серед переліку питань, які врегульовані у вищезазначеному законі, наведені випадки, коли ауди-

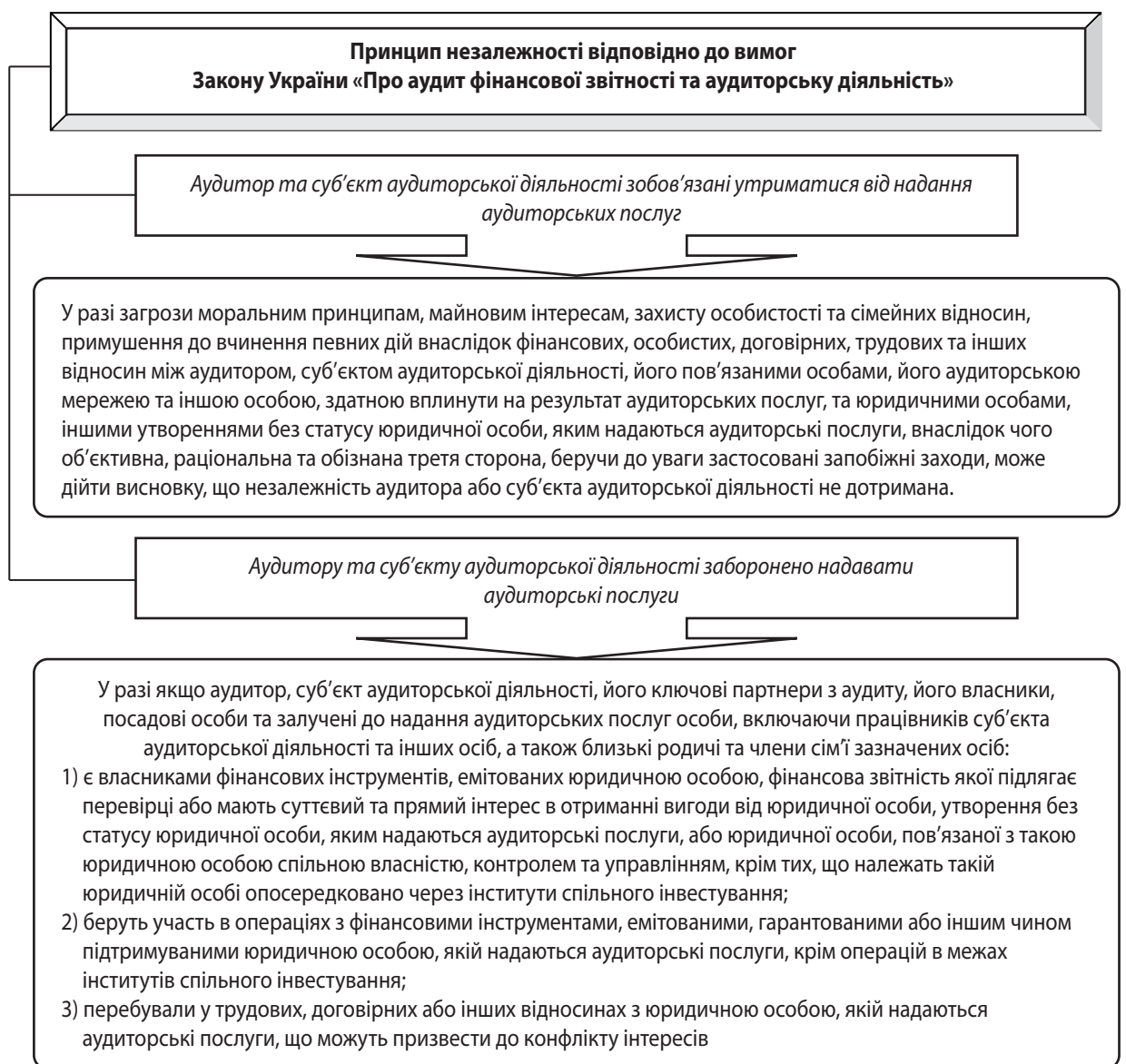


Рис. 2. Обмеження щодо надання аудиторських послуг при загрозі порушення принципу незалежності аудитора відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Джерело: систематизовано на основі [3].

тор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози порушення принципу незалежності. Детально визначений перелік загроз незалежності, при виникненні яких забороняється надання аудиторських послуг, наведений на рис. 2.

З огляду на врегульовані на законодавчому рівні питання дотримання принципу незалежності, можна зробити висновок про наявність узагальнення типових загроз порушення принципу незалежності та врегулювання випадків відмови від виконання завдання з аудиту, огляду та завдань з надання впевненості у випадку виникнення ситуацій, які свідчать про неможливість дотримання принципу незалежності аудитором.

Особлива увага в законі приділена дотриманню принципу незалежності при наданні аудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес. Зокрема, на законодавчому рівні закріплено заборону протягом щонайменше двох років після надання аудиторських послуг працювати на керівних посадах в органі управління такого підприємства, призначатися членом аудиторського комітету та бути обраним членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи. Зазначені вимоги є певним чином застережним заходом виникнення загрози власного інтересу, особистих стосунків та загрози тиску.

Окрім вимоги щодо процедури організації та контролю дотримання принципу незалежності аудиторами врегульовано положеннями Міжнародного стандарту з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [6]. Цим стандартом визначено ключові вимоги та перелік обов'язків суб'єкта аудиторської діяльності щодо розробки внутрішніх політик та процедур забезпечення дотримання етичних вимог пов'язаних з незалежністю.

Зокрема, відповідно до вимог МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» суб'єкт аудиторської діяльності «повинен розробити та здійснювати моніторинг за дотриманням відповідних політик та процедур, які забезпечать:

- ✦ виявлення, визначення, оцінювання та реагування на загрози дотриманню принципу незалежності;
- ✦ встановлення єдиних підходів до визначення, інформування, оцінювання та повідомлення інформації про будь-які порушення принципу незалежності, оперативне та на-

лежне реагування на причини та наслідки порушень;

- ✦ врегулювання порядку щорічного документального підтвердження відповідності вимогам незалежності від усього персоналу, який задіяний у наданні аудиторських послуг, а також ти осіб, які згідно з відповідними етичними вимогами повинні бути незалежними;
- ✦ доведення вимог незалежності до відома всього персоналу та інших осіб, на яких поширюються вимоги незалежності, а також врегулювання процедури повідомлення про обставини, які виникли та загрожують порушенням принципу незалежності» [6].

Саме вимоги зазначеного стандарту є основою для розробки застережних заходів для усунення загроз незалежності суб'єктами аудиторської діяльності, а також політик та процедур, щодо незалежності, дотримання яких є необхідною умовою при прийнятті будь-якого завдання.

Заслугує на увагу позиція Н. С. Шалімової, яка вважає, що «до відповідних заходів слід включити процедури об'єктивного вибору аудиторської фірми, отримання письмових заяв від посадових осіб про свою незалежність від аудиторської фірми, відстеження й інформування щодо послуг, які надають аудиторські фірми, обговорення з аудиторською фірмою загроз незалежності та запобіжних заходів, вжитих для зменшення цих загроз тощо. Така політика і процедури можуть стати складовою Положення з етичних правил бізнесу та етичної поведінки персоналу, в якому доцільно було б передбачити, зокрема, такі розділи:

- ✦ «Вибір аудиторської фірми для виконання завдань з обов'язкового та ініціативного аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості»;
- ✦ «Ідентифікація зв'язків посадових осіб підприємства з аудиторськими фірмами та процедури інформування про них»;
- ✦ «Узгодження застережних заходів з аудитором (аудиторською фірмою) та їх застосування» [12, с. 257]. На сьогодні суб'єктами аудиторської діяльності розроблені політики та процедури щодо дотримання принципу незалежності врегульовують на рівні Положення з контролю якості аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності.

Політики та процедури суб'єкта аудиторської діяльності мають бути спрямовані на те щоб визначити й оцінювати обставини і відносини, що створюють загрози незалежності.

ті, та здійснення заходів, які дозволяють усунути ці загрози або зменшити їх до прийняттого рівня за допомогою застережних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від завдання.

Встановлення переліку загроз дотримання принципу незалежності, їх розуміння аудитором є актуальним питанням в умовах динамічних змін функціонування ринку аудиту в Україні.

Мулик Я. І. [7], досліджуючи питання професійної етики аудитора та особливостей принципів етики, наводить перелік загроз дотриманню основоположних принципів. Зокрема, автор виокремлює загрозу власного інтересу, загрозу власної оцінки, загрозу захисту, загрозу особистих стосунків, загрозу тиску. Аналогічні загрози, що можуть спричинити ризик порушення аудитором фундаментальних принципів, наводить у своїй статті Н. Салова [10, с. 18].

Детальний перелік загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску) та прикладів обставин, які можуть спричинити виникнення загроз для незалежності аудитора, наводить Н. С. Шалімова [12, с. 252]. Також на основі дослідженого змісту загроз незалежності автором запропоновані приклади застережних заходів, необхідних для дотримання принципу незалежності.

Проаналізувавши перелік видів загроз систематизованих науковцями, можна зробити висновки про єдність та однотайність думок в частині їх класифікації та прикладів обставин, які зумовлюють їх настання.

За результатами дослідження систематизовано та доповнено приклади обставин, які можуть спричинити виникнення загроз для незалежності аудитора (табл. 1).

Таблиця 1

Загрози незалежності аудитора та їх характеристика

Вид загрози	Зміст загрози	Приклади обставин, які зумовлюють виникнення загрози
1	2	3
Загроза власного інтересу	Фінансовий чи інший інтерес може негативно вплинути на судження чи поведінку аудитора	1. Наявність фінансових інтересів, кредитів, позик, фінансових допомог та інших фінансових зв'язків з клієнтом або його управлінським персоналом. 2. Надмірна залежність від гонорарів, що сплачує клієнт. 3. Платежі, що залежать від результатів виконання завдання. 4. Володіння акціями або наявність частки у статутному капіталі клієнта. 5. Працевлаштування близьких членів родини у клієнта на постійній основі
Загроза власної оцінки	Аудитор може належним чином не оцінити результати попереднього судження або послуги, що виконана аудитором чи іншою особою аудиторської фірми, на які аудитор може покладатися у разі формулювання судження при наданні аудиторських послуг	1. Виявлення помилок та недоліків роботи попереднього аудитора при повторному виконанні перевірки або наданні аудиторських послуг. 2. Складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні. 3. Підготовка вихідних даних, що використовуються для отриманих даних, які становлять предмет завдання 4. Надання супутніх послуг клієнту, які заборонені на законодавчому рівні, або порушують незалежність при наданні аудиторських послуг
Загроза захисту	Аудитор надмірно підтримує позицію клієнта чи роботодавця, що впливає на його об'єктивність	1. Участь у ролі свідка або захисника інтересів клієнта в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами. 2. Просування інтересів та позиції клієнта перед третіми особами та інвесторами
Загроза особистих і сімейних стосунків	Завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками аудитора занадто переймається та підтримує їх інтереси	1. Аудитор або член команди із завдання має близькі або сімейні стосунки з посадовою особою клієнта. 2. Аудитор через довготривале співробітництво з директором або співробітниками клієнта не виявляє достатнього професійного скептицизму і занадто довіряє клієнту та його діям.

1	2	3
		3. Родинні та сімейні зв'язки з працівниками клієнтів, які можуть мати безпосередній вплив на предмет аудиторських послуг, які надаються клієнту. 4. Аудитор, член групи із завдання, залучений фахівець на договірних засадах для виконання завдання з аудиту працює за сумісництвом у клієнта. 5. Отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність вочевидь незначна
Загроза тиску	Аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають ризик втрати винагороди, судових позовів, професійного зростання внаслідок невиконання певних вимог клієнта чи керівництва суб'єкта аудиторської діяльності	1. Тиск зі сторони клієнта з метою неприпустимого зменшення обсягу надання аудиторських послуг для зменшення розміру винагороди. 2. Погрози звільнення аудитора та помсти з боку керівництва суб'єкта аудиторської діяльності

Джерело: систематизовано на основі [7; 10; 12].

Наведений перелік загроз порушення принципу незалежності лежить в основі розробки застережних заходів, які можуть зменшити ці загрози до прийнятного рівня та розробити внутрішні процедури щодо уникнення їх виникнення в майбутньому. Аудитор і суб'єкт аудиторської діяльності повинні належним чином задокументувати в робочих документах аудитора всі суттєві загрози незалежності та вжиті заходи для їх зменшення. Застережні заходи щодо уникнення порушення принципу незалежності на сьогодні представлені на законодавчому рівні, детально висвітлені професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів, а також закріплені у внутрішніх політиках і процедурах суб'єктів аудиторської діяльності

У наукових статтях різних авторів наводиться перелік застережних заходів, використання яких дозволяє мінімізувати вплив ситуацій, які можуть загрожувати порушенню незалежності аудитора. Уникнути таких загроз на сьогодні неможливо, тому погоджуємося з А. М. Лисенком та С. С. Акімовим, що «з метою недопущення загроз незалежності аудиту при наданні аудиторських послуг слід враховувати такі групи застережних заходів:

- 1) заходи, спрямовані на недопущення недотримання нормативно-правового регулювання процесу надання аудиторських послуг (урахування чинних норм і правил регулювання процесу надання таких послуг, вимог до освіти та професійної підготовки професіонала у сфері аудиту);

- 2) заходи в межах суб'єкта аудиторської діяльності (функціонування з урахуванням інтересів громадськості; належний моніторинг контролю якості аудиторських послуг, виконання завдань щодо дотримання процедур, пов'язаних з незалежністю; залучення різних груп та партнерів з окремими лініями звітності; застосування методики оцінки ризиків, запровадження заходів щодо попередження та механізму розгляду порушень розробленої внутрішньої політики та процедур, вирішення нестандартних ситуацій; належне стимулювання праці персоналу, залученого до виконання завдань з аудиту);
- 3) заходи в компанії клієнта (застосування необхідних процедур для забезпечення об'єктивності вибору завдань; розробка раціональної структури корпоративного управління для забезпечення нагляду за наданням послуг)» [4, с. 71]. Чіткий перелік таких заходів обирається суб'єктами аудиторської діяльності самостійно з урахуванням таких чинників: вид завдання та вид послуг, який надається клієнту; результати щорічного моніторингу та оцінки дотримання принципу незалежності працівниками аудиторської фірми; ідентифіковані види загроз незалежності та ймовірність їх настання; зміни в трудових відносинах з працівниками та результат аналізу заяв про незалежність працівників.

ВИСНОВКИ

Реформування аудиту в Україні дозволило сформувати комплексний підхід до регулювання дотримання принципу незалежності аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності. На сьогодні наявне поєднання загальнодержавного регулювання та професійних організацій в частині врегулювання вимог щодо дотримання принципу незалежності в професії аудитора з урахуванням міжнародного досвіду. Своєчасна ідентифікація загроз незалежності, вжиття відповідних заходів щодо їх уникнення або мінімізації наслідків впливу відіграє фундаментальну роль у регулюванні професійного розвитку аудиторів, сприяючи забезпеченню довіри до їхньої діяльності. Чітке розуміння вимог до незалежності особами та аудитором, які залучаються до прийняття і виконання аудиторських послуг, встановлена вимога щодо обов'язковості документування і повідомлення працівниками про відомі їм факти і обставини, які можуть розцінюватись як загроза незалежності сприяють оперативній розробці заходів з їх усунення або мінімізації впливу на результати надання аудиторських послуг.

Перспективами подальших досліджень є вивчення особливостей документального забезпечення дотримання принципу незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, а також аналіз практичних кейсів щодо вжиття заходів з мінімізації або уникнення загроз незалежності аудитора. ■

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Антонюк О. Р. Ризики взаємодії аудитора та замовника в контексті незалежності: тенденції закордонних досліджень. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економічні науки»*. 2020. Вип. 1 (89). С. 28–39.
2. 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.
3. 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#Text>
4. Лисенко А. М., Акімов С. С. Аудиторські послуги у контексті виникнення загроз незалежності аудиту. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2022. № 3 (126). С. 67–72.
5. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності), видання 2021 року. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv-vklyuchayuchi-mizhnarodni-standarti>

6. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». URL: <https://mof.gov.ua/uk/download/page/4979>
7. Мулик Я. І. Дотримання професійної етики аудитора як запорука довіри до професії. *Економіка та суспільство*. 2023. № 52. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2544/2464>
8. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.
9. Рядська В. В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 1. С. 253–259.
10. Салова Н. Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи. *Аудитор України*. 2015. № 6 (235). С. 14–19.
11. Фабіянська В. Незалежність аудитора: загрози та застережні заходи щодо їх усунення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Вип. 3–4. С. 99–112.
12. Шалімова Н. С. Підходи щодо забезпечення прийняттого рівня незалежності аудиторів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 23. С. 249–258.
13. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 3. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2019/49.pdf

REFERENCES

- Antoniuk, O. R. (2020). Ryzyky wzajemodii audytora ta zamovnyka v konteksti nezalezhnosti: tendentsii zakordonnykh doslidzhen [Risks of interaction between the auditor and the client in the context of independence: trends in foreign research]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Seriiia «Ekonomiczni nauky»*, 1(89), 28–39.
- Fabiianska, V. (2019). Nezalezhnist audytora: zahrozy ta zasterezhni zakhody shchodo yikh usunennia. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, 3–4, 99–112.
- Holov, S. F., Holubka, Ya. V., Kostiuchenko, V. M., Kuzina, R. V., & Chyzhevska, L. V. (2022). *Profesiina etyka bukhhaltera [Professional ethics of an accountant]*. PP Ruta. Zhytomyr.
- Lysenko, A. M., & Akimov, S. S. (2022). Audytorski posluhy u konteksti vynyknennia zahroz nezalezhnosti audytu. *Derzhava ta rehiony. Seriiia: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, 3(126), 67–72.
- Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv (vkliuchaiuchy mizhnarodni standarty nezalezhnosti), vydannia 2021 roku [International Code of Ethics for

- Professional Accountants (including International Independence Standards), 2021 Edition*]. <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv-vklyuchayuchi-mizhnarodni-standarti>
- Mizhnarodnyi standart z upravlinnia yakistiu (MSUYa) 1 «Upravlinnia yakistiu dlia firm, shcho vykonuiut audyty chy ohliady finansovoi zvitnosti, abo inshi zavdannia z nadannia vpevnenosti chy suputnikh posluh» [International Standard on Quality Management (ISQM) 1 «Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements»]. <https://mof.gov.ua/uk/download/page/4979>
- Mulyk, Ya. I. (2023). Dotrymannia profesiinoi etyky audytora yak zaporuka doviry do profesii. *Ekonomika ta suspilstvo*, 52. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2544/2464>
- Petryk, O. A. (2003). *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. KNEU. Kyiv.
- Riadska, V. V. (2014). Analiz zmistu robochoi nezalezhnosti v audyti. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii : Ekonomichni nauky*, 1, 253–259.
- Salova, N. (2015). Profesiina etyka audytora: fundamentalni pryntsypy. *Audytory Ukrainy*, 6(235), 14–19.
- Shalimova, N. S. (2013). Pidkhody shchodo zabezpechennia pryiniatnoho rivnia nezalezhnosti audytoryv. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 23, 249–258.
- Shulha, S. V., & Parkhomenko, Ye. Yu. (2019). Profesiina etyka audytora v umovakh yevrointehratsii: zmist ta instytutsiini aspekty rehuliuвання. *Efektivna ekonomika*, 3. http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2019/49.pdf
- Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. *Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist* [Law of Ukraine of December 21, 2017 No. 2258-VIII. On auditing of financial statements and auditing activities]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>