

**Кінащук Лариса Леонідівна** –  
доктор юридичних наук, доцент

## **ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ У ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ**

*Досліджено сутність аудиторської діяльності в Україні, правовий статус аудиторів, їх завдання та функції. Запропоновано заходи щодо підвищення ефективності взаємовідносин аудиторів із суб'єктами господарювання – потенційними замовниками аудиту. Сформульовано основні положення щодо вдосконалення чинного законодавства стосовно прав та обов'язків аудиторів.*

**Ключові слова:** аудиторська діяльність; аудит; аудитор; аудиторська фірма; суб'єкт господарювання.

*Исследованы сущность аудиторской деятельности в Украине, правовой статус аудиторов, их задачи и функции. Предложены меры по повышению эффективности взаимоотношений аудиторов с субъектами хозяйствования – потенциальными заказчиками аудита. Сформулированы основные положения по совершенствованию действующего законодательства относительно прав и обязанностей аудиторов.*

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность; аудит; аудитор; аудиторская фирма; субъект хозяйствования.

*This paper investigates the nature of audit activity in Ukraine, the legal status of auditors, their tasks and functions. The analysis made it possible for the author to propose measures to improve the relationship with the auditor entities – potential customers audit and formulate the basic provisions for improving the existing legislation concerning the rights and duties of auditors.*

**Keywords:** auditing; audit; auditor; audit firm; entity.

Перехід до ринкових відносин зумовив появу в Україні аудиторської діяльності, а відповідно, і суб'єктів, що здійснюють недержавний контроль, – незалежних аудиторів, аудиторських фірм. Природа аудиту, який здійснюється незалежними аудиторами й аудиторськими фірмами, передбачає його широке використання господарюючими суб'єктами,

інвесторами, кредиторами, акціонерами, а тому особливо важливим є чітке законодавче закріплення прав та обов'язків аудиторів. Але наявність комплексу проблем, зокрема, нерозуміння функцій аудиторів, відсутність законодавчо закріпленої відповідальності аудиторів перед третіми особами, наявність аудиторських ризиків, нечіткість визначення в Законі України «Про аудиторську діяльність» прав та обов'язків аудиторів, що виникають у них у зв'язку з проведенням аудиту й наданням інших аудиторських послуг, уповільнюють його застосування. Зазначене вказує на необхідність удосконалення чинного законодавства.

Огляд наукових джерел у даному напрямі вказує на те, що законодавче закріплення прав та обов'язків аудиторів змінювалися під впливом наукової думки, розвитку економіки та суспільних відносин. Аналіз останніх досліджень свідчить, що в них започатковано вирішення проблеми. Теоретичною базою статті стали наукові праці представників юридичної й економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем аудиту й аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці таких економістів, як Є. М. Гутцайт, Н. І. Дорош, Л. Кулаковська, Ю. Піча, Б. Ф. Усач та ін. Ураховуючи комплексний характер аудиторської діяльності, у межах статті вивчалися наукові доробки представників різних галузей юриспруденції, зокрема, О. Ф. Андрійко, Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, Л. О. Сухарева, Л. А. Савченко та ін.

Мета статті полягає у вивченні сутності аудиторської діяльності в Україні, правового статусу аудиторів, їх завдань і функцій, що, у свою чергу, дасть можливість удосконалити порядок взаємовідносин аудиторів із суб'єктами господарювання – потенційними замовниками аудиту, а також сформулювати основні положення щодо вдосконалення чинного законодавства стосовно прав та обов'язків аудиторів.

Так, у Законі України «Про аудиторську діяльність» [1] розроблено й детально охарактеризовано права аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів. Проте ми вважаємо за потрібне зробити деякі доповнення. Адже аудит повинен адекватно відображати всі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється. Щоб скласти достовірний аудиторський

висновок, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься в бухгалтерській документації та первинних документах, достатня й достовірна. Тому необхідно внести доповнення до ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність», передбачивши право аудиторів та аудиторських фірм відмовитися від проведення аудиторської перевірки або від вираження власної думки про вірогідність фінансово-бухгалтерської звітності в аудиторському висновку в разі неподання суб'єктом господарювання необхідної документації, а також виявлення під час аудиторської перевірки обставин, що можуть вплинути на думку аудиторської організації або індивідуального аудитора щодо ступеня вірогідності фінансово-бухгалтерської звітності підконтрольного суб'єкта.

Аудитори можуть здійснювати заходи щодо мінімізації своєї відповідальності. Отже, заслуговують на увагу пропозиції Л. Кулаковської та Ю. Пічі [5, с. 123], що можуть бути враховані практикуючими аудиторами. З метою мінімізації відповідальності аудиторам необхідно: мати справу тільки з чесними клієнтами; наймати кваліфікований персонал, який слід адекватно підготувати й контролювати; дотримуватися професійних стандартів; зберігати незалежність; розуміти, який бізнес веде клієнт, тобто знати специфіку його господарських операцій; підтримувати високу якість аудиту; правильно документувати роботу; отримати документи, що визначають взаємні обов'язки аудитора й клієнта; зберігати конфіденційність відносин, тобто не розкривати інформацію про свого клієнта стороннім особам; забезпечити адекватний страховий захист; користуватися кваліфікованими юридичними консультаціями. З огляду на це, необхідно внести доповнення до ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність», передбачивши право аудиторів та аудиторських фірм здійснювати заходи щодо мінімізації своєї відповідальності.

Згідно із законодавством України, законні інтереси власників підприємств повинні бути захищені, тому клієнт має незаперечне право обирати аудитора. Водночас слід передбачити право керівника аудиторської фірми переконатися в тому, що обставини, за яких пропонується заміна аудитора, є прийнятними.

Поряд із правами законодавець передбачає обов'язки аудиторів та аудиторських фірм [1]. Проте законодавець лише

зазначив перелік послуг, які повинен надати аудитор під час проведення аудиторської перевірки. Водночас основна мета аудиту – це висловлення власної думки аудитора в аудиторському висновку. Тому ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм) слід доповнити нормою про те, що в термін, встановлений договором для надання аудиторських послуг, аудитор повинен передати аудиторський висновок суб'єкту господарювання, з яким укладено відповідний договір.

Розширення сфери аудиторської діяльності спричиняє утворення відокремлених господарських підрозділів у місцях, де діючий аудитор до цього не практикував, тому виникає потреба в іншому аудитора, що здійснює свою діяльність у цих районах. Отже, масштаби аудиторських послуг продовжують розширюватися, що вимагає ґрунтовних спеціальних знань. Оскільки одному аудиторі неможливо опанувати досвід у всіх напрямках фінансово-господарської діяльності, він делегує якусь частину аудиту іншому аудитору, що відповідає його професійній компетенції. Це дозволить одержати якісну консультацію та правильне прийняття управлінських рішень. Тому в ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм) слід також зазначити, що аудитор не повинен намагатися в будь-який спосіб обмежувати свободу вибору клієнта при одержанні консультацій зі спеціальних питань. Більше того, він повинен заохочувати такі наміри клієнта.

Стаття 20 цього ж закону містить перелік спеціальних вимог, що забороняють проведення аудиту [1]. Ці вимоги сприяють тому, щоб взаємовідносини із суб'єктом господарювання не вплинули на незалежність аудитора, а також щоб в аудитора не було безпосередньої фінансової зацікавленості в його діяльності. З викладеного вище зрозуміло, що причиною заборони на проведення аудиту є наявність факторів, які впливають на незалежність аудиторів. Дійсно, аудитор повинен бути незалежний від клієнта, усіх його головних компаній і відокремлених суб'єктів господарювання. Тому є незрозумілою заборона проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує

необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора [1]. Здавалося б, ця ситуація може привести користувачів аудиторських послуг до висновку про порушення незалежності проведеної аудиторської перевірки. Проте невідомо, хто буде визначати відповідність розміру винагороди за надання аудиторських послуг навичкам і знанням аудитора. Така обставина, на нашу думку, повинна бути безпосередньо передбачена в договорі. Крім того, дане положення було б доречно включити до переліку прав аудиторів у Законі України «Про аудиторську діяльність». Отже, пропонуємо додати відповідну статтю, виклавши її в такій редакції: «Аудитор має право відмовитися від проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора».

У Законі України «Про аудиторську діяльність» зазначено, що аудитори й аудиторські фірми зобов'язані належним чином надавати аудиторські послуги, тобто відповідальність аудиторів за належну якість не встановлено. Як зазначає Н. І. Дорош, аудитора не можна притягнути до відповідальності за невиявлення складних схем обману та зловживань, якщо в процесі перевірки не виникло нічого, що могло б викликати його підозру. Але якщо підозрілі факти було виявлено, а аудитор не провів належного розслідування всіх обставин, його може бути притягнуто до відповідальності за недбалість [4, с. 116]. Дійсно, у даному разі постає питання щодо професійного рівня аудитора та доречності йому займатися аудиторською діяльністю загалом. Тому необхідно запровадити відповідальність аудиторів за неналежне виконання цих функцій, а тим більше зловживання в процесі надання аудиторських послуг нарівні з бухгалтером суб'єкта господарювання, де було проведено аудит, що забезпечить якість роботи аудиторів.

Крім того, ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм) зобов'язує аудиторів і аудиторські фірми зберігати в таємниці

інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах інших осіб. До того ж, відповідальність за розголошення комерційної таємниці передбачено ст. 232 Кримінального кодексу України [2, с. 98–99]. Що стосується розголошення комерційної та банківської таємниці аудитором, то цей злочин відрізняється від інших злочинів проти комерційної діяльності тим, що їх суб'єктом є не будь-яка особа, а приватні аудитори. Тому є підстави включити відповідну норму до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Водночас відповідальність за фінансову звітність лежить на керівниках суб'єкта, що перевіряється. Згідно із законодавством України, аудит не звільняє керівництво суб'єкта господарювання від відповідальності [1]. Отже, аудитор не затверджує звіти суб'єктів господарювання і не відповідає за саму звітність, а тільки висловлює власну думку щодо фінансової звітності. Аудиторський висновок не може бути свідченням абсолютної точності інформації й гарантією її правильності, він може лише підтверджувати її достовірність. Ми приєднуємося до думки щодо слабкості етичного механізму регулювання аудиту, яка була підтверджена серією скандалів із великими західними аудиторськими компаніями, і необхідність посилення адміністративного механізму регулювання [3, с. 73–77], зокрема щодо введення режиму накладення в адміністративному порядку штрафів на аудиторські фірми. Розміри штрафів можуть визначитися в кратному розмірі від суми отриманого гонорару, оскільки вартісна оцінка шкоди, спричиненої неякісними послугами в аудиті, – досить складне завдання. З іншого боку, судовий розгляд між аудитором і клієнтом може вплинути на об'єктивність аудиторського висновку. Порушення судового процесу в справі аудитора не може забезпечити неупереджене виконання перевірки складеної звітності суб'єкта господарювання.

Договором про проведення аудиту визначено рівні відповідальності аудитора та клієнта з метою уникнення непорозумінь, а саме: відповідальність за якість виконання робіт; відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт; відповідальність за дотримання строків робіт;

інші види та умови відповідальності. У цьому ж розділі визначено відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або відповідальність у разі, якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором. У цьому розділі повинна також бути відмітка про строки застосування такої відповідальності, наприклад, протягом року з моменту проведення аудиту чи надання аудиторських послуг. Тому необхідно чітко врегулювати питання щодо якості аудиторських послуг. Адже існують випадки, коли аудиторська фірма надає аудиторський висновок, що містить завідомо неправдиві дані, отримуючи за це гонорар. Об'єктивність аудиторського висновку є обов'язковою умовою аудиту, що передбачає його незалежність і диктується потребами користувачів.

Статтю 9 Закону України «Про аудиторську діяльність», що нині втратила чинність, було визначено коло суб'єктів, які можуть бути користувачами бухгалтерської звітності. Вони мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги й напрями аудиторських перевірок у межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами. Новою редакцією Закону України «Про аудиторську діяльність» [1] подібну статтю не передбачено, хоча в національному законодавстві існує проблема відповідальності аудиторів перед третіми особами, оскільки останні також можуть зазнати збитків у результаті недостатньої якості аудиту.

Згідно із законодавством, фінансова звітність публікується для забезпечення акціонерів інформацією для управління справами компанії, а не для допомоги індивідуальним акціонерам спекулювати акціями. Аудит повинен підтвердити достовірність фінансової звітності, після чого аудиторський висновок потрапляє в широкий обіг, і можна передбачити, що його будуть використовувати як часткову основу для прийняття управлінських рішень низкою незалежних третіх осіб для будь-якої з численних цілей, передбачити які автор висновку (аудитор) на момент його надання не може. На основі цього Н. І. Дорош робить висновок про недоречність визнання відповідальності перед третіми особами за таких чітко не визначених обставин [4, с. 124]. Проте аудиторів запрошують

не лише для підтвердження достовірності фінансової звітності, а й для її ретельного аналізу. На їх висновок може покладатися значна кількість різних осіб із різноманітними намірами в бізнесі, адже якщо вони не мають законного права покладатися на висновок аудитора, то тоді постає питання про доречність їх здавання до громадського реєстру.

З огляду на це, уважаємо більш правильною позицію Л. Кулаковської та Ю. Пічі стосовно того, що за звичайними цивільно-правовими угодами сторони несуть відповідальність тільки одна перед іншою, а аудитор несе відповідальність перед клієнтом і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, засвідченої висновком аудитора. Цю специфіку відповідальності аудитора передбачено метою аудиту: засвідчити достовірність, повноту й законність представленої інформації щодо дій і подій господарюючого суб'єкта з метою зменшення до мінімуму ризику користувачів інформації [5, с. 120–121]. Водночас, нині аудитор розуміють можливість виникнення питання, що саме можна вважати надійним джерелом інформації для потенційних інвесторів і кредиторів. Тоді, можливо, потенційні користувачі будуть користуватися іншим більш достовірним джерелом інформації, ніж аудиторський висновок.

Таким чином, існує проблема визначення меж відповідальності аудитора перед третіми особами. На нашу думку, якщо аудитор дає рекомендації щодо перспектив в управлінні або ж прогнозує фінансову діяльність господарюючого суб'єкта, то в такому разі це суто його думка та власне бачення. Проте якщо аудитор дає оцінку реальному стану фінансової звітності, то фінансові показники можуть бути або правильними, або ні, а тому неважливо, хто їх використовує і з якою метою.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квіт. 1993 р. № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.

2. Кримінальний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та доповненнями : за станом на 15 трав. 2008 р. – Офіц. вид. – К. : Паливода А. В., 2008. – 188 с.



3. Гутцайт Е. М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е. М. Гутцайт. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002 – 400 с.
4. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : [моногр.] / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.
5. Кулаковська Л. Основи аудиту : навч. посіб. [для студ. вузів I-IV рівнів акредитації] / Л. Кулаковська, Ю. Піча. – [2-ге вид., переробл. і допов.]. – К. : Каравела ; Львів : Новий Світ, 2002. – 500 с.