



*О. С. Горяєва,  
асистент кафедри господарського права  
юридичного факультету  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка*

УДК 347.464

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У СФЕРІ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*У статті аналізуються та систематизуються знання про види відповідальності, що можуть бути застосовані у сфері здійснення аудиторської діяльності в Україні. Окремо досліджуються форми господарсько-правової відповідальності аудиторських фірм та аудиторів, що одноособово надають аудиторські послуги.*

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, відповідальність у сфері здійснення аудиторської діяльності.

Інститут відповідальності учасників господарських відносин за невиконання або неналежне виконання ними договірних зобов'язань, а також порушення правил і умов здійснення господарської діяльності виступає важливим засобом утвердження суспільного господарського правопорядку в економіці, зміцнення правових засад господарювання.

Відтак відповідальність аудиторських фірм є одним із найактуальніших питань в сучасних умовах їх діяльності, оскільки саме відповідальність є найбільш реальним способом покращення якості аудиту та інших послуг аудиторських фірм.

Проблеми притягнення учасників аудиторських правовідносин до відповідальності не були предметом наукових спеціальних досліджень. Вченими-економістами Н. І. Дорош, Н. І. Петренко, В. П. Бондар та іншими висвітлювались питання застосування окремих санкцій до виконавців послуг у сфері аудиту, а такі вчені як Р. Ю. Ханік-Посполітак, Р. М. Бурлаков, В. М. Дереконь роз-

глядали відповідальність аудиторських фірм та незалежних аудиторів з погляду відповідальності за договором про надання послуг у сфері аудиту.

Отже, **метою** цієї статті є систематизація знань та уявлень про форми та види відповідальності, що можуть бути застосовані у сфері здійснення аудиторської діяльності в Україні.

У літературі виділяються такі види відповідальності аудиторів, як цивільно-правова, що поділяється на відповідальність перед замовниками аудиту і третіми особами; адміністративна, кримінальна та відповідальність «у вигляді попередження, призупинення чи анулювання чинності сертифікату, що застосовується АПУ» [1, с. 48].

Представники економічної науки стверджують, що потрібно визначити сфери відповідальності аудиторів, а саме: аудитора перед замовником (як перед стороною у договорі), аудитора перед суб'єктом господарювання (якщо не він виступав замовником), а також аудитора перед користувачами аудитор-

ським висновком [2, с. 128; 3, с. 150; 4, с. 49]. При цьому обговорюється питання про необхідність виділення окремої відповідальності аудитора перед такими користувачами, як органи державної податкової служби, Фонд державного майна України тощо.

Однак більшість науковців-економістів виділяють такі сфери відповідальності аудиторів:

1) відповідальність перед професійними організаціями (професійна дисциплінарна відповідальність);

2) юридична відповідальність перед державою (кримінальна та адміністративна);

3) юридична відповідальність перед третіми особами (цивільна відповідальність) [5, с. 335].

Вважаємо, що наведені вище види відповідальності дійсно мають місце при здійсненні аудиторської діяльності, однак лише ними види відповідальності учасників аудиторських правовідносин не вичерпуються, що, насамперед, пов'язане із тим, що аудиторська діяльність є різновидом господарської. Якщо в процесі здійснення такого виду господарської діяльності особа вчинить адміністративний проступок або кримінально каране діяння, то її слід притягати до адміністративної та кримінальної відповідальності відповідно.

Крім того, у сфері здійснення аудиторської діяльності діють не лише аудиторські фірми та незалежні аудитори, а відтак, досліджуючи питання застосування у ній відповідальності, звужувати її лише до кола виконавців послуг у сфері аудиту не коректно.

Таким чином, цілісність характеристики відповідальності у сфері аудиту забезпечуватиметься аналізом випадків притягнення учасників аудиторських правовідносин до відповідальності та розробками науки господарського права.

В економічній літературі серйозно розглядається питання про необхідність запровадження на законодавчому рівні відповідальності аудиторів перед третіми особами, зокрема перед інвесторами і кредиторами. Так, стверджується, що аудитори повинні захищати інвесторів та кредиторів від втрат і, як-

що вже вони не змогли цього зробити, то логічним буде, щоб вони взяли ці втрати на себе [2, с. 143]. Причому таку вимогу представники економічної науки обґрунтовують тим, що саме від висновку аудитора залежить, зокрема, порядок прийняття рішення будь-яким користувачем аудиторського висновку про вступ у відносини із відповідним суб'єктом господарювання. Представники юридичної науки не підтримують погляди щодо значущості аудиторського висновку в інвестиційних відносинах. Зокрема, на думку Р. Ю. Ханик-Посполітак, «діяльність аудитора не може істотно вплинути на не отримання доходів господарюючим суб'єктом» [6, с. 142].

Дійсно, питання мотивації суб'єктів щодо вступу у ті чи інші відносини належить до досліджень економічної науки, однак, вирішуючи питання про притягнення аудиторів до відповідальності, слід зважати на необхідність застосування загальноправових конструкцій відповідальності, що прийняті у нашій правовій системі. Тому говорити про «автоматичну» відповідальність аудиторів перед користувачами було б, щонайменше, необґрунтовано.

З огляду на зміст діяльності, а також визначення аудиту, що має місце в Україні, передчасно було б стверджувати, що лише аудиторський висновок береться за основу при прийнятті рішень кредиторами чи інвесторами щодо вступу у правовідносини із суб'єктом господарювання. Більше того, аудитор не може відповідати за зміст фінансової звітності, за достовірність первинних документів, які покладаються в основу ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Такі шахрайські дії управлінського апарату суб'єкта господарювання, як наприклад підробка документів, можуть бути непоміченими при здійсненні аудиту чи наданні інших послуг у сфері аудиту.

Таким чином, запровадження відповідальності виконавців аудиторських послуг перед третіми особами, з якими вони не вступали у правовідносини, є необґрунтованим і недоцільним.

Актуальним є також питання відповідальності аудиторів за неповідомлення щодо

ознак банкрутства суб'єкта, звітність якого перевірялась. Так, після банкрутства американської фірми Enron у 2001 році спочатку в США, а потім і в Японії почали запроваджувати нові стандарти аудиту, за якими аудиторів можна було притягнути до відповідальності у випадку непередбачення ними користувачів аудиторського звіту про ймовірність банкрутства суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється.

Зазначається, що аудитори повинні нести відповідальність у тому випадку, коли вони здійснюють аудиторську перевірку суб'єктів господарювання, щодо яких потім порушуються провадження у справі про банкрутство. І суть відповідальності полягає у тому, що «хоча до завдань аудиторів не входить встановлення ймовірності банкрутства підприємства, вони підтверджують достовірність фінансової звітності, якою потім користуються треті особи; саме тому аудитори повинні нести відповідальність за достовірність показників фінансової звітності і застерегти користувачів аудиторських висновків у разі ймовірності банкрутства підприємства» [2, с. 131, 134].

Отже, на сьогодні актуальними, власне, є два питання: 1) чи повинні аудитори повідомляти про ознаки банкрутства суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється; 2) чи повинні вони нести відповідальність за таке повідомлення.

Насамперед потрібно звернути увагу на те, що входить в поняття аудиту. Так, відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит) та ст. 363 Господарського кодексу України [1] (далі – ГК України) аудит – це висловлення думки аудитора щодо правильності складення фінансової звітності і ведення бухгалтерського обліку. Тобто ні ГК України, ні Закон про аудит [8] не встановлюють прямого обов'язку аудитора повідомляти про загрози неплатоспроможності суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється.

Отже, можна з впевненістю говорити, що на сьогодні безумовного обов'язку аудитора застерігати про наявні ознаки неплатоспроможності суб'єкта господарювання, звіт-

ність якого перевіряється, немає. І це, перш за все, пов'язано з тим, що, як уже зазначалось, Україна належить до країн, які обрали першу концепцію розуміння аудиту – як перевірки.

У свою чергу, Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА 2010) встановлюють, що аудиторська думка не гарантує, наприклад, майбутню життєздатність суб'єкта господарювання, ефективність чи результативність ведення справ суб'єкта господарювання управлінським персоналом. Однак тими ж МСА 2010 передбачається можливість вимоги у нормативному акті щодо надання аудитором думки з інших конкретних питань, зокрема ефективності внутрішнього контролю або узгодженості фінансової звітності [9].

Як зазначалося, зовнішній аудит посідає окреме місце в системі послуг у сфері аудиту. З огляду на велику суспільну роль тих суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, вважаємо, що обов'язок повідомляти про ознаки неплатоспроможності запровадити доцільно, однак лише в контексті обов'язкового аудиту (не обумовленого тим, що обов'язковий аудит певною мірою має слугувати заміною державного контролю, а відтак повинен виконувати певну соціальну функцію).

Стосовно відповідальності за неповідомлення, то варто сказати, що за порушення такого обов'язку потрібно притягати до господарсько-правової відповідальності:

- аудиторів – у вигляді зупинення чи припинення чинності кваліфікаційного сертифікату (власне, це адміністративно-господарська санкція);

- аудиторські фірми – у вигляді відшкодування збитків, штрафних санкцій (причому передбачити їх застосування у Законі про аудит). Застосування оперативного-господарських санкцій за такий вид порушення не завжди може бути ефективним, оскільки таке порушення виявляється після виконання договору в повному обсязі, а тому єдиною ефективною санкцією буде відмова від роботи із таким незалежним аудитором (аудиторською фірмою) на майбутнє. Щодо застосу-

вання адміністративно-господарських санкцій, то ця проблема потребує окремого дослідження: їх потрібно запровадити і у вигляді зупинення аудиторської діяльності аудиторської фірми.

У літературі вживається термін «професійна відповідальність», яка може застосовуватися як до аудиторської фірми перед замовником аудиту, так і до сертифікованого аудитора перед аудиторською фірмою, в якій він працює і яка настає за певних умов:

- є ряд конкретних фактів, які доводять неправдивість представленої фінансової звітності та аудиторського висновку;
- є інформація про безпідставність наданого аудиторського висновку;
- аудитор проігнорував реальні дані при формуванні думки про фінансову звітність» [2, с. 150].

На нашу думку, підстав виділяти окремий вид «професійної» відповідальності немає, оскільки той чи інший вид правопорушення входить до різних форм чи видів юридичної відповідальності.

Крім того, визначаючи види відповідальності у сфері аудиту, практично всі науковці вказують на можливість застосування кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності.

Так, у Кримінальному кодексі України (далі – КК України) [10] відсутній спеціальний склад злочину у сфері аудиту. Водночас існують такі склади злочинів, що можуть бути вчинені аудиторами (термін, що вживається КК України), а саме:

1) незаконне використання інсайдерської інформації, тобто умисне незаконне розголошення, передача або надання доступу до інсайдерської інформації, а так само надання з використанням такої інформації рекомендацій стосовно придбання або відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), якщо це призвело до отримання особою, яка вчинила зазначені дії, чи третіми особами необґрунтованого прибутку в значному розмірі, або уникнення учасником фондового ринку чи третіми особами значних збитків, або якщо це заподіяло значну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інте-

ресам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб; а також вчинення з використанням інсайдерської інформації на власну користь або на користь інших осіб правочинів, спрямованих на придбання або відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), яких стосується інсайдерська інформація, якщо це призвело до отримання особою, яка вчинила зазначені дії, чи третіми особами необґрунтованого прибутку в значному розмірі, або уникнення учасником фондового ринку чи третіми особами значних збитків, або якщо це заподіяло значну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб (ст. 232<sup>1</sup> КК України);

2) складання чи видача аудитором завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення або надають певні права чи звільняють від обов'язків (ст. 358 КК України);

3) зловживання своїми повноваженнями аудитором з метою отримання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб, якщо це завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам або інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам юридичних осіб (ст. 365<sup>2</sup> КК України);

4) одержання аудитором неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за вчинення дій або бездіяльність з використанням наданих їй повноважень в інтересах того, хто надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи (ч. 2 ст. 368<sup>4</sup> КК України).

У 2013 році до переліку осіб, що можуть бути підкуплені, було віднесено і аудиторів, тому можна стверджувати, що у сфері аудиту і для замовників також встановлено кримінальну відповідальність (ч. 1 ст. 368<sup>4</sup> КК України).

Якщо ж говорити про адміністративну відповідальність, то Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [11] визначає лише два склади

адміністративного правопорушення, що може бути вчинене у сфері аудиту:

1) умисне незаконне розголошення, передача або надання доступу до інсайдерської інформації, а так само надання з використанням такої інформації рекомендацій стосовно придбання або відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), а також вчинення з використанням інсайдерської інформації на власну користь або на користь інших осіб правочинів, спрямованих на придбання або відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), яких стосується інсайдерська інформація (ст. 163<sup>9</sup>). Стосується лише аудиторів (зміст цього терміна, так само як і в КК України, не розкривається);

2) неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України (ст. 163<sup>1</sup>). Стосується виключно тих суб'єктів господарювання (а точніше їх посадових осіб), звітність яких перевіряється.

Наведена ст. 163<sup>1</sup> КУпАП не встановлює відповідальності у сфері здійснення аудиту, оскільки стосується не здійснення аудиторської діяльності, а порушення обов'язкових умов ведення господарської діяльності – подання аудиторських висновків у визначених законом випадках.

Підкреслимо, що і КК України, і КУпАП вживають термін «аудитори», хоча, як уже зазначалося, цей термін може вживатися у різних значеннях, а тому з метою уникнення непорозумінь пропонуємо у п. 3 примітки до статей 232<sup>1</sup>, ст. 358, 365<sup>2</sup>, 368<sup>4</sup> КК України, а також ст. 169<sup>3</sup> КУпАП замінити термін «аудитор» терміном «сертифікований аудитор».

Таким чином, в Україні до кримінальної та адміністративної відповідальності може бути притягнуто лише сертифікованих аудиторів (що можуть набути статусу незалежних аудиторів); аудиторські фірми можуть нести лише господарсько-правову відповідальність.

Наступним видом відповідальності назовці називають дисциплінарну. Відомо, що дисциплінарна відповідальність здійснюється у формі накладення адміністра-

цією підприємств і установ та інших організацій дисциплінарних стягнень внаслідок порушення правил внутрішнього трудового розпорядку згідно із нормами трудового права.

Отже, дисциплінарна відповідальність в аудиторських правовідносинах виникає лише на підставі укладеного між сертифікованим аудитором і аудиторською фірмою трудового договору. Аналіз норм Кодексу законів про працю України [12] дає підстави стверджувати, що жодних специфічних умов притягнення аудиторів до відповідальності у трудових відносинах не передбачено, тому можна стверджувати, що аудитори не несуть специфічної дисциплінарної відповідальності, оскільки до них застосовуються загальні умови притягнення працівників до відповідальності.

Що ж стосується цивільно-правової відповідальності як окремого виду, що застосовується у сфері аудиту, то ми не вважаємо, що такий вид відповідальності існує, оскільки аудиторська діяльність здійснюється лише у сфері господарювання, а відтак щодо всіх учасників у ній застосовується інститут господарсько-правової відповідальності.

Відомо, що проблеми господарсько-правової відповідальності (від визначення її змісту до понять форм та її видів) і на сьогодні активно обговорюються представниками науки господарського права [13, с. 129]. Однак з огляду на обсяг і напрям нашого дослідження, візьмемо за основу такі твердження.

Під господарсько-правовою відповідальністю ми розуміємо передбачений нормами закону чи договору обов'язок, що може покладатися потерпілим або компетентним державним органом на учасника господарських відносин, який вчинив господарське правопорушення, виконання якого має наслідком вплив на його економічні інтереси і породжує негативні майново-організаційні наслідки [14, с. 419].

Таким чином, господарсько-правовою відповідальністю у сфері аудиту є майново-організаційні за змістом і юридичні за формою заходи впливу на учасників аудиторських правовідносин у разі вчинення ними



господарського правопорушення у сфері аудиту.

Можна виділити такі форми господарсько-правової відповідальності у сфері аудиту:

1. *Застосування штрафних санкцій.* Їх стягнення має відбуватися у загальному для господарського права порядку, оскільки у сфері аудиторських правовідносин підстав встановлювати додаткові спеціальні правила ми не вбачаємо;

2. *Відшкодування збитків.* Застосування саме цієї форми відповідальності сприятиме, на наш погляд, підвищенню довіри до професії аудитора у цілому, однак, як і в попередньому випадку, підстав встановлювати додаткові спеціальні правила щодо загального порядку, застосовуваного у господарському праві, ми не вбачаємо;

3. *Оперативно-господарські санкції.* Такими санкціями у господарському праві визначаються заходи оперативного впливу на правопорушника з метою припинення або попередження повторення порушень зобов'язання, що використовуються самими сторонами зобов'язання в односторонньому порядку. Характерною ознакою таких санкцій є передбачуваність їх у господарському договорі. А оскільки їх перелік, закріплений у Господарському кодексі України (далі – ГК України), не є вичерпним, вважаємо, що у випадку невиконання чи неналежного виконання організаційних чи методологічних обов'язків учасники аудиторсько-виробничих правовідносин вправі застосувати будь-які визначені ними заздалегідь у договорі про надання послуг у сфері аудиту оперативно-господарські санкції;

4. *Адміністративно-господарські санкції.* Відповідно до ч. 1 ст. 238 ГК України адміністративно-господарськими санкціями визнаються заходи організаційно-правового або майнового характеру, спрямовані на припинення правопорушення суб'єкта господарювання та ліквідацію його наслідків, що застосовуються уповноваженими органами державної влади. Отже, всі заходи орга-

нізаційно-правового характеру, що вживаються АПУ та іншими суб'єктами організаційно-господарських повноважень, за своєю правовою природою є адміністративно-господарськими санкціями.

Відомо, що відповідно до ч. 2 ст. 238 ГК України адміністративно-господарські санкції можуть бути встановлені виключно законами. Водночас, при здійсненні аудиторської діяльності суб'єкти організаційно-господарських повноважень застосовують такі заходи впливу до виконавців послуг у сфері аудиту, як попередження про допущення ними порушень правил здійснення аудиторської діяльності; виключення аудиторських фірм (незалежних аудиторів) із відповідних аудиторських реєстрів; попередження про можливе виключення із згаданих аудиторських реєстрів; зупинення чинності сертифіката аудитора, а також анулювання чинності сертифіката аудитора.

Вважаємо, що перераховані вище заходи впливу на виконавців послуг у сфері аудиту за своєю правовою природою є господарсько-адміністративними санкціями. Як уже зазначалося, адміністративно-господарські санкції можуть бути встановлені виключно законами. Однак перераховані нами вище види санкцій ні в ГК України, ні в Законі про аудит не передбачені, а відтак вважаємо необхідним доповнити ст. 22 Закону про аудит частиною 5 такого змісту: *«До аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, можуть бути застосовні адміністративно-господарські санкції у вигляді попереджень виконавців послуг у сфері аудиту про припинення порушень здійснення аудиторської діяльності, зупинення чи анулювання чинності відповідних сертифікатів аудиторів, а також виключення аудиторських фірм (незалежних аудиторів) із відповідних аудиторських реєстрів».*

Водночас питання відповідальності інших учасників аудиторських правовідносин, крім виконавців аудиту, може бути предметом подальших досліджень.

## Список використаних джерел

1. Микитенко Тетяна. Страхування професійної відповідальності аудиторів / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал. – 2008. – № 8. – С. 46–50.
2. Петренко Н. І. Організація і методика аудиту в Україні : дис. ... канд. екон. наук / Н. І. Петренко. – Житомир, 2004. – 398 с.
3. Бурлаков Р. М. Гражданско-правовые вопросы совершенствования аудиторской деятельности в Украине : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Р. М. Бурлаков ; Университет внутренних дел. – Х., 2000. – 199 с.
4. Дмитренко И. Н. Организационно-методологические аспекты аудита в условиях формирования рыночных отношений : дис. ... канд. екон. наук / И. Н. Дмитренко. – Донецк, 1997. – 167 с.
5. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
6. Ханик-Посполітак Р. Ю. Договори на проведення аудиту : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Р. Ю. Ханик-Посполітак ; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – К., 1997. – 201 с.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. // Правова система Ліга: Закон.
8. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ // Голос України. – 1993. – № 99. – 29 травня.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / пер. з англ.: Ольховикова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. – 2010. – 845 с.
10. Кримінальний кодекс України // Правова система Ліга: Закон.
11. Кодекс України про адміністративні правопорушення // Правова система Ліга: Закон.
12. Кодекс законів про працю України // Правова система Ліга: Закон.
13. Віхров О. До питання про види та форми господарсько-правової відповідальності / О. Віхров, І. Віхрова // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 4. – С. 129–133.
14. Актуальні проблеми господарського права : навч. посіб. / за ред. В. С. Щербини. – К. : Юрінком Інтер, 2012. – 528 с.

**Горяева А. С. Ответственность в сфере осуществления аудиторской деятельности.**

*В статье анализируются и систематизируются знания о видах ответственности, которая может применяться в сфере осуществления аудиторской деятельности в Украине. Отдельно исследуются формы хозяйственно-правовой ответственности аудиторских фирм и аудиторов, единолично оказывающих аудиторские услуги.*

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, ответственность в сфере осуществления аудиторской деятельности.

**Goriaieva O. S. Responsibility in the field of realization of public accountant activity.**

*In the article knowledge about the types of responsibility that can be used in the field of realization of public accountant activity in Ukraine are analyzed and systematized. The forms of economic commercial responsibility of auditing firms and public accountants individually rendering public accountant services are separately investigated.*

**Key words:** public accountant activity, responsibility in the field of realization of public accountant activity.