



3. Национальная экономика Республики Беларусь: проблемы и перспективы развития: материалы X Междунар. научн. – практ. конф. студентов (Минск, 12 – 13 апр. 2017 г.). – Минск: БГЭУ, 2017. – 423 с.
4. Соколова Е.С. Бухгалтерское дело: учебник / Е.С. Соколова, О.В. Соколов. – М.: Высшее образование, 2009. – 328 с.

Наумова Т. А.

кандидат економічних наук, доцент

Ковалевська Н. С.

кандидат економічних наук, доцент

Харківський державний університет харчування та торгівлі

м. Харків, Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ПРОФЕСІЙНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ

Становлення і подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни та необхідністю незалежного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам. Характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю.

Огляд наукових джерел у даному напрямі вказує на те, що законодавче закріплення професійної відповідальності 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 економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем аудиту й аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції щодо питань професійної відповідальності аудиторів в Україні мали праці таких економістів, як Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, О. Ю. Редько, В. В. Рядська, Е. М. Гутцайт, Н. І. Дорош, Л. Кулаковська, Ю. Піча, Б. Ф. Усач та ін.

Дослідження підходів до видів професійної відповідальності аудиторів у науковій літературі, дозволило виділити та узагальнити їх класифікацію у таблиці 1.

Обсяг відповідальності аудитора за якість наданих їм аудиторських послуг визначається, зокрема, Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125- XII (далі – Закон про аудит) [4].

Стаття 21 Закону про аудит визначає майнову та іншу цивільно - правову відповідальність аудиторів та аудиторських фірм за неналежне виконання зобов'язань відповідно до договору та закону. При цьому розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати шкоди, фактично завданої замовнику з їхньої вини.

До цивільно - правової відповідальності аудиторські фірми (аудитори) притягуються за рішенням господарського суду. Такі судові справи стосуються недостовірності звітності, що не виявленої аудитором, в результаті чого клієнт зазнав збитків у вигляді сплати штрафів, пені тощо. Клієнт у цьому випадку стверджує, що аудитор міг би встановити недостовірність, якби не його недбалість або низька кваліфікація.

За звичайними цивільно – правовими договорами сторони несуть відповідальність тільки один перед одним, а аудитор несе відповідальність як перед клієнтом, так і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, завіреної висновками аудитора.

Таблиця 1



Види професійної відповідальності аудиторів

№ з/п	Автор	Характеристика
1	Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. [1, с. 220]	1. ответственность по отношению к клиентам; 2. гражданская ответственность перед третьими лицами в соответствии с общин и статутным правом; 3) уголовная ответственность
2	Бондар В.П. [2, с. 23]	Професійна дисциплінарна, юридична перед державою (кримінальна та адміністративна відповідальність) та перед третіми особами (цивільна відповідальність) аудиторів (аудиторських фірм)
3	Бутинець Ф. Ф. [3, с. 64]	Позитивна (перспективна) та ретроспективна відповідальність
4	Редько О. Ю. [8, с. 227]	Відповідальність перед третіми особами, які постраждали від професійних послуг; відповідальність перед професійною спільнотою в особі Аудиторської палати України (далі – АПУ) за якість аудиторських послуг; відповідальність перед законом як громадянина, суб'єкта підприємництва, платника податків та відповідальність перед замовником та користувачем за якість та легітимність результатів професійних послуг
5	Рядська В. В. [9 с.289].	Під професійною відповідальністю в аудиті слід розуміти юридичну відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг внаслідок порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», «Кодексу етики професійних бухгалтерів», «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», а також вимог нормативних актів, прийнятих Аудиторською палатою України.
6	Закон України «Про аудиторську діяльність» [4]	За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність згідно з угодою і законом.

Стаття 22 Закону про аудит передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ [4]. Зокрема, рішенням АПУ від 05.07.2012 р. № 252 /11 затверджено Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України [5]. Завдання комісії полягає в розгляді матеріалів дисциплінарного провадження щодо фактів неналежного виконання аудиторами (аудиторськими фірмами) своїх професійних обов'язків. Цією ж статтею визначено, що до аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону. Виходячи з аналізу чинного законодавства та практики проведення аудиту в Україні, в окремих випадках до аудиторів може бути застосована і кримінальна відповідальність.

Відповідно до Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженим рішенням АПУ від 15.11.2007 р. № 184 /4 (далі – Порядок № 184), термін розгляду матеріалів дисциплінарного провадження не повинен перевищувати трьох місяців [7].

За неналежне виконання своїх зобов'язань до аудиторів можуть бути застосовані такі види відповідальності.

1. За неодноразове некваліфіковане проведення аудиторських перевірок або некваліфіковане надання інших аудиторських послуг аудитор (аудиторська фірма) може бути виключений з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

2. На підставі рішення АПУ дію сертифіката або свідоцтва про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності може бути припинено у випадках:

- виявлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;



– систематичного або грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту .

3. За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або його анулювання.

4. Якщо суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною , аудитор може бути зобов'язаний відшкодувати клієнтові (замовнику) понесені ним збитки у повному обсязі, а також витрат на проведення повторної перевірки .

5. Анулювання сертифіката аудитора передбачається також у випадках порушення принципу незалежності аудитора або аудиторської фірми в цілому. Нерідкі випадки, коли порушення принципу незалежності аудитор приховує немає від підприємства- замовника, а в змові з ним від користувачів фінансової звітності (наприклад, податкової служби). При виявленні таких обставин аудиторський висновок буде вважатися недійсним. Крім того, це може бути розцінено як порушення норм ЦКУ, зокрема, як укладення договору, який суперечить чинному законодавству. За наявності умислу у обох сторін дохід , отриманий за такою угодою , підлягає стягненню до державного бюджету.

6. Розголошення комерційної таємниці аудитором без згоди її власника. Відповідно до статті 232 Кримінального кодексу України, таке діяння, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності , карається штрафом у розмірі від 1 до 3 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [6].

Таким чином, при укладенні та виконанні договорів на надання аудиторських послуг підприємство – замовник повинно усвідомлювати обсяги визначеної законодавством відповідальності професійного аудитора.

В Україні необхідне введення обов'язкового страхування професійної відповідальності аудиторів, що водночас надасть можливість ефективного розвитку ринку страхових послуг та впевненість потенційним клієнтам аудиторських послуг у фінансовій надійності та незалежності аудитора.

Список використаних джерел

1. Аренс А. Аудит / Аренс А., Лоббек Дж. ; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир: ЖДГУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута, 2006. – 512 с.
4. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. .№ 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями//[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12>.
5. Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 05.07.2012р. № 252/11// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris
6. Кримінальний кодекс України :Закон України від 05.04.2001 № 2341-III (Редакція станом на 03.09.2017) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show.
7. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженим рішенням АПУ від 15.11.2007 р. № 184 /4 зі змінами // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: apu.com.ua/files/temp.
8. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство». 2008. – 493 с.
9. Рядська В. В. Теоретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті / В. В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С. 289–293.