

УДК: 657.6
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.3-4-2021.07

О. Ю. РЕДЬКО,
доктор економічних наук, професор,
Національний центр обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
e-mail: alexredko1950@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-7696-256X

Аудит “у законі” або деякі аспекти відповідальності аудиторів в Україні

У правовому полі українського аудиту з’явилося нове поняття – “професійна відповідальність”. В статті розкрито його сутність і особливості застосування в аудиторській практиці, яка регулюється нині чинним Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. На підставі аналізу інших видів відповідальності, визначених у згаданому законі, надано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства з регулювання аудиту в Україні з метою розширення можливостей для його здійснення і підвищення попиту на аудиторські послуги з боку як підприємницького, так і державного сектору.

Ключові слова: аудит, аудитор, Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, суб’єкт аудиторської діяльності, професійна відповідальність, аудиторська діяльність.

O. REDKO,
Dsc (Economics), Professor,
National Center of Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

The Audit “Dressed” in Law, or Some Aspects of the Auditor’s Responsibility in Ukraine

An evidence of the auditing activities’ globalization is the unification of technical rules and norms of auditing practices across countries, including international requirements to the quality of audit, taking form of standards or recommendations or legal acts. But the legal responsibility of an auditor before customers remains to be in the national jurisdictions. The article highlights the peculiarities in implementing the legal responsibility of an auditor by case of Ukraine.

In the legal framework of the Ukrainian audit, namely in the Law of Ukraine “Audit of Financial Statements and Auditing Activities” from 21.12.2017, there appeared a new notion, “professional responsibility”. Its essence and specifics of usage in the Ukrainian auditing practice regulated by the above law are highlighted by analyzing the categories of customers of auditing services, which can be potential claimants on auditors for the allegedly poor quality of services; categories of legally fixed violations for which an auditor can be held accountable in court; categories of legally fixed duties of auditors and auditing entities.

Results of the study lead to the conclusion that the auditing activities in Ukraine have not been established yet, because the auditing business has to be run in a blurred legal framework, with the legal accountability of an auditor specified by a large number of legal acts setting various priorities and regulating various working aspects of auditors and auditing entities. The current Law of Ukraine “Audit of Financial Statements and Auditing Activities”, apart from failing to remove these drawbacks, seems to be designed to turn an independent auditor into a regulated tool of government control over auditing entities, with overlooking the fact that the audit is a business activity.

© О. Ю. Редько, 2021

Recommendations on improvements of the current law regulating the audit in Ukraine in order to strengthen its capacities and increase the demand for auditing services from business enterprise and government sector are given.

Keywords: *auditing, auditor, Law of Ukraine “Audit of Financial Statements and Auditing Activities”, auditing entity, professional responsibility, auditing activities.*

Аудит є професією, яка ґрунтується на майже абсолютній довірі замовника до практикуючого аудитора. Чому майже? Тому, що абсолютної довіри в бізнесі не існує та не може бути апріорі.

З моменту започаткування професійного аудиту його провідними ознаками були об’єктивність та обґрунтованість суб’єктивного персонального судження, право на не-знаходження навіть суттєвих викривлень або помилок у звітності (як право на помилку у лікарів), конфіденційність результатів аудиту. Таке становище тривало до початку третього тисячоліття, але настав час змін, які торкнулися і аудиту.

В контексті теми цієї статті хочемо акцентувати увагу на таких змінах у суспільстві та бізнесі, які досить суттєво вплинули на загальносвітову аудиторську практику. По-перше, суттєве розширення числа пересічних інвесторів і розвиток ринку фінансових послуг. По-друге, глобалізація, результатом якої стало впровадження єдиних методичних правил і норм аудиторської практики для різних країн світу (стандарти аудиту та обліку ІFAC, регламенти та директиви ЄС та ін.). По-третє, як наслідок гучних скандалів з аудиторами “великої четвірки”¹ встановлюються міжнародні вимоги до якості аудиту, які набувають форми або стандартів, або рекомендацій чи закону. Не вдаючись до дискусій щодо терміна “якість аудиту” (подібно до “якості” лікаря, судді, експертів чи адвоката), слід визнати, що такі вимоги де-факто встановлено. По четверте, досить чітко вимальовується і юридична відповідальність аудитора перед замовниками, яка знаходиться у площині права національних юрисдикцій окремих країн. На останньому хочемо докладно зупинитися на прикладі України.

1. Види відповідальності вітчизняного аудитора. В нашій країні до 2017 року аудитори підпадали під адміністративну та кримінальну відповідальність за відповідні правопорушення. Перш за все не як юридичні особи а як громадяни, які займаються професійною діяльністю, а вже в окремих випадках і як суб’єкти аудиторської діяльності – аудиторські фірми. У 2017 році з подачі закордонних кураторів аудиту в новому Законі України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” № 2258-VIII від 21.12.2017 р. (надалі – Закон) запроваджено новий термін – “професійна відповідальність аудитора” (див. розділ VIII, статті 42–45). Це означає, що відповідальність суб’єкта аудиторської діяльності (як юридичної, так і фізичної особи) в Україні може бути **професійною, адміністративною, кримінальною**. Причому з огляду на судову практику та вимоги Закону суб’єкт аудиторської діяльності може підпасти під усі три відповідальності одночасно.

2. Перед ким несе відповідальність вітчизняний аудитор? Тут важко визначити пріоритети, бо їх практично не має. За результатами наших досліджень позивачів можна ранжувати за такими критеріями, як розмір відповідальності або наслідки порушень. Але про це нижче. Зараз достатньо чітко можна встановити коло осіб, “постраждалих” від помилок або “професійної неохайності” аудиторів:

- ✓ держава в особі замовників аудиторських послуг, серед яких слід насамперед виділити регуляторні та наглядові інститути, такі як Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Національний банк України (НБУ), Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг), Міністерство фінансів України (в особі Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД), органи виконавчої влади всіх рівнів, громадські об’єднання бухгалтерів та аудиторів (втрата позитивного іміджу професії);
- ✓ юридичні особи – суб’єкти господарювання (державні, приватні, іноземні, спільні українсько-іноземні) та інвестори;
- ✓ фізичні особи (власники, інвестори, посадові особи суб’єктів господарювання), пересічні громадяни-інвестори та/або власники.

¹ Слід зазначити, що інші скандали з менш відомими аудиторськими фірмами не набували такого широкого міжнародного розголосу, хоча їх кількість постійно зростає.

Тобто коло досить широке та строкате, а предмет невдоволення достатньо обмежений. В його основі – невдоволення користувачів аудиторських послуг через незбіг результатів аудиту з очікуваннями замовника. При цьому за даними, наведеними на сайті Аудиторської палати України (АПУ), неможливо визначити тренд у динаміці скарг. Так у 2019 р. на аудиторів надійшло 26 скарг від ОСНАД, три скарги подала Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України (НКЦПФРУ) і 13 разів скаржилися клієнти. У 2020 р. на аудиторів надійшло 14 скарг від НКЦПФРУ, чотири скарги – від клієнтів аудиторів та лише одна скарга – від ОСНАД. Станом на кінець жовтня 2021 р. АПУ отримала одну скаргу від НБУ, одну – від НКЦПФРУ і вісім – від клієнтів. Закритість інформації про зміст скарг від державних органів виконавчої влади не дозволяє визначити причину скарг, але, на думку автора, це скоріше за все претензії щодо невідповідності встановленими такими органами вимог до аудиторського висновку або звіту фактичним аудиторським звітам або висновкам. Що стосується скарг клієнтів, то, як вже ми вказували, це незбіг очікувань із отриманими результатами аудиту та можливі санкції з боку контролюючих органів.

Але слід трохи детальніше зупинитися на формальному аспекті відповідальності аудитора згідно з чинним законодавством України.

3. За що несе відповідальність вітчизняний аудитор? Це класичне питання Муму до Герасима потребує певного аналізу порушень, помилок та/або необережності в роботі аудитора.

Автор не задавався метою ранжувати порушення вимог законодавства аудиторами в Україні з причини відсутності фактичної репрезентативної інформації. Але, аналізуючи вимоги законодавства, цілком можливо спрогнозувати, за що та в якому розмірі може нести відповідальність українській аудитор.

Почнемо із сумного. Це кримінальна відповідальність. Чіткого визначення специфіки цієї відповідальності для аудиторської професії не існує. Досвід вітчизняної аудиторської практики свідчить, що найвірогідніше аудитор у своїй професійній діяльності може підпадати під дію статей Кримінального кодексу України (ККУ), які належать до розділу VII “Злочини у сфері господарської діяльності”. Найважливішими з-серед них можна вважати такі: ухилення від сплати податків, приховування стійкої фінансової неспроможності, шахрайство з фінансовими ресурсами, незаконне збирання даних, що становлять комерційну таємницю, розголошення комерційної таємниці, незаконне втручання в роботу персональних комп’ютерів або комп’ютерних мереж, провокація хабаря, вимагання хабаря, дача хабаря (так званих “відкатів”) та інші. Одна з особливостей роботи аудитора – довірчий її характер та очікування порад з боку замовника або персоналу об’єкта перевірки. Тобто аудитор багато чого бачить і, відповідно, має можливість дати “корисну” раду. І тут на аудитора ще раз чатує ККУ, який передбачає так званий *інститут співучасті*. Аудитор може підпасти під це визначення, коли надає консультаційні послуги замовнику, веде бухгалтерський облік у замовника на засадах аутсорсингу, здійснює поновлення бухгалтерського обліку або ухиляється від інформування державних регуляторних органів, перш за все Держфінмоніторингу. Інститут співучасті (статті 26–31 ККУ) дозволяє обґрунтувати кримінальну відповідальність не тільки осіб, які безпосередньо вчинили злочин (виконавців), а й осіб, які є співучасниками злочину або так чи інакше причетні до злочину і його вчинення, – *організаторів, підбурювачів, пособників*. За допомогою цього інституту вирішуються питання і про відповідальність (її підстави, межі та ступінь) осіб, які беруть участь у вчиненні злочинів організованими злочинними групами або злочинними організаціями. Організатором є особа, яка організувала вчинення злочину (злочинів) або керувала його (їх) підготовкою чи вчиненням. Організатором також є особа, яка утворила організовану групу чи злочинну організацію або керувала нею, а також особа, яка забезпечувала фінансування чи організувала приховування злочинної діяльності організованої групи або злочинної організації.

На нашу думку, ймовірність для аудитора стати організатором злочину дуже мала, бо вітчизняні аудитори не самовбивці. Це ж саме стосується і підбурювачів, бо згідно з ККУ підбурювачем є особа, яка умовлянням, підкупом, погрозою, примусом або в інший спосіб схилила іншого співучасника до вчинення злочину. Але ймовірність понести кримінальну відповідальність зростає у випадку пособництва, оскільки, згідно

з ККУ, пособником є особа, яка порадами, вказівками, наданням засобів чи знарядь або усуненням перешкод сприяла вчиненню злочину іншими співучасниками, а також особа, яка *заздалегідь* обіцяла переховати злочинця, знаряддя чи засоби вчинення злочину, *слід* злочину чи предмети, здобути злочинним шляхом, придбати чи збути такі предмети, або в інший спосіб сприяти приховуванню злочину. Для обізнаних людей ризику для аудитора криються у його професійних консультаційних послугах, поновленні бухгалтерського обліку, порадах щодо “оптимізації” оподаткування, аутсорсингу, встановленні програмних бухгалтерських продуктів у замовника.

Законодавець при цьому роз’яснює, що не є співучастю не обіцяне заздалегідь переховування злочинця, знарядь і засобів вчинення злочину, *слідів злочину* чи предметів, здобутих злочинним шляхом, або придбання чи збут таких предметів. Особи, які вчинили ці діяння, підлягають кримінальній відповідальності лише у випадках, передбачених статтями 198 та 396 ККУ.

Також не кваліфікується як співучасть обіцяне до закінчення вчинення злочину неповідомлення про достовірно відомий підготовлюваний або вчинюваний злочин. Такі особи підлягають кримінальній відповідальності лише у випадках, коли вчинене ними діяння містить ознаки іншого злочину. З огляду на те, що документи та дані комп’ютерних мереж несуть у собі сліди злочину в разі його здійснення, аудиторі слід бути насторожі та дотримуватися вимог відповідних Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та здорового глузду.

Окрім вище згаданого на аудитора додатково чатує **так звана професійна відповідальність**. Це новий, загадковий для юриспруденції термін, придуманий закордонними кураторами для українського аудиту, якій міститься у Законі. Зупинимося на цій важливій для аудиторів темі трохи докладніше, адже Законодавець присвятив їй весь 8-й розділ Закону під загадковою назвою “Професійна відповідальність аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності”. Загадковість полягає в тому, що у праві існує адміністративна, кримінальна та дисциплінарна відповідальність. І все! Але ми живемо в часи “турборежиму”, тому цей вид відповідальності перекочував від “попередників” у наш час. Тут аудиторів стосуються статті 42 “Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності”, 43 “Відповідальність суб’єктів аудиторської діяльності перед третіми особами”, 44 “Оприлюднення інформації про застосування стягнень” та 45 “Порядок дисциплінарного провадження та прийняття рішень”. Нас цікавитимуть перші дві.

Стаття 42 викликає те ж саме запитання “**За що?**” Як виявляється, за вчинення так званого **професійного проступку**. Законом виокремлено шість ознак професійного проступку:

- ✓ невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов’язків;
- ✓ недотримання вимоги професійної незалежності;
- ✓ порушення положень Міжнародних стандартів аудиту;
- ✓ уникання зовнішньої перевірки якості та/або невиконання рекомендацій за результатами такої перевірки;
- ✓ внесення недостовірних або неповних даних, які подаються для оприлюднення у Реєстрі суб’єктів аудиторської діяльності;
- ✓ порушення інших обов’язків, визначених Законом.

Як бачимо, на першому місці знаходиться невиконання або неналежне виконання аудитором своїх професійних обов’язків. Згідно з останньою редакцією Закону (на дату написання цієї статті вже існує два проекти змін до нього), офіційними обов’язками аудиторів і суб’єктів аудиторської діяльності є такі:

1) Дотримання вимог професійної етики. Аудитори зобов’язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об’єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці. Вважаємо, що тут все сформульовано чітко, зрозуміло і правильно.

2) Дотримання принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації.

3) Вжиття відповідних заходів для забезпечення своєї професійної незалежності.

4) Утримання від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення

до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці.

5) У разі реорганізації юридичної особи протягом звітного періоду, за який складено фінансову звітність, що підлягає аудиту, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають (тобто зобов'язані!) оцінити вплив цієї операції на їх незалежність та переконатися у можливості проведення аудиту після дати реорганізації. У разі виявлення загроз незалежності *протягом трьох місяців аудиторська фірма чи аудитор повинні вжити заходів з метою їх усунення* або відмовитися від надання послуг з аудиту фінансової звітності.

6) Збереження конфіденційності інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, згідно з принципом конфіденційності та професійної таємниці.

7) У разі заміни юридичною особою суб'єкта аудиторської діяльності він має (тобто зобов'язаний!) надати наступному суб'єкту аудиторської діяльності доступ до відповідної інформації щодо такої юридичної особи та останнього аудиту її фінансової звітності.

8) Дотримання вимог щодо безперервного професійного навчання.

9) Ключовий партнер з аудиту повинен брати особисто активну участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту. Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або як незалежний зовнішній експерт, повинен приділяти виконанню завдання достатньо часу та виділяти ресурси, достатні для належного виконання його обов'язків, відповідно до вимог Закону та МСА.

10) Дотримання окремих процедур організації роботи, обраних за невідомими критеріями, які включають: забезпечення обліку виявлених невідповідностей вимогам Закону у власній практиці аудитора чи суб'єкта аудиторської діяльності; розкриття інформації про наслідки таких невідповідностей та вжиті заходи з метою їх усунення або удосконалення системи внутрішнього контролю з метою попередження їх у подальшому; щорічне складання звіту, що містить огляд таких заходів, для внутрішнього використання; документування звернень за консультацією до зовнішніх експертів і отриманих рекомендацій з боку останніх; ведення особових справ на кожну юридичну особу, фінансова звітність якої перевіряється, які обов'язково мають містити такі реквізити: а) найменування та місцезнаходження такої юридичної особи; б) для аудиторської фірми – прізвище, ім'я, по батькові призначеного ключового партнера з аудиту; в) суму винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році.

11) Ведення обліку всіх поданих письмово скарг щодо надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

12) До початку виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту та *аудитори, які безпосередньо або опосередковано виконуватимуть завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності юридичної особи, повинні провести оцінку загроз незалежності, а саме оцінити та задокументувати:*

- ✓ відповідність вимогам незалежності, визначеним Законом;
- ✓ загрози незалежності та вжиті застережні заходи для зменшення ризиків їх настання;
- ✓ достатність кількості аудиторів та іншого персоналу, часу та ресурсів, необхідних для здійснення повного комплексу процедур для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- ✓ відповідність ключового партнера з аудиту та аудиторів, які будуть залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту, вимогам Закону.

Тут не можна не вказати на відсутність будь-яких критеріїв визначення “достатньої кількості” аудиторів, допоміжного персоналу, часу та технічних ресурсів, необхідних для надання аудиторської послуги. Це відкриває безмежне поле для суб'єктивної інтерпретації якості аудиту зовнішніми контролерами. А суб'єктивізм у контролі – це вірний шлях до корупції.

13) Інформування Держфінмоніторингу про факти, що підпадають під дію Закону України “Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”.

Як бачимо, виписані у Законі обов’язки аудитора являють собою певну суміш принципів аудиту, етичних вимог і окремих вимог аудиторських стандартів, вимог щодо організації поточної діяльності аудиторської фірми та навіть вимог до змісту окремих документів.

42 статтею Закону однією з ознак професійного проступку суб’єкта аудиторської діяльності чи аудитора визначається “неналежне виконання своїх професійних обов’язків”. Що тут мається на увазі? Чи несе аудитор відповідальність за професійну помилку – невиявлення суттєвого викривлення даних, на що він, до речі, має право згідно з МСА, за невиявлення фактів шахрайства персоналу, за неідентифікацію операцій та ін., які підпадають під дію Держфінмоніторингу? В Законі відсутнє визначення різниці між порушеннями обов’язків та їх неналежним виконанням, а також немає відповідей на ці питання, що дає величезний простір для органів контролю за аудиторською діяльністю для суб’єктивних інтерпретацій, які ведуть до корупції.

Другою ознакою професійного проступку визначено недотримання вимог до незалежності суб’єкта аудиторської діяльності. При цьому слово “професійне” чомусь забуте, що дозволяє розглядати незалежність аудитора або аудиторської фірми взагалі, без прив’язки до професійної діяльності. Але визначення такої загальної незалежності немає. Інші ознаки більш-менш зрозумілі, за винятком фрази про порушення інших обов’язків, визначених Законом. Але перелік цих “інших” обов’язків Законодавець, на жаль, не визначив. Складається враження, що він зробив це навмисно – аби залишити простір для суб’єктивізму органів, що контролюють аудит. Ми ж вважаємо, що певний стосунок до професійної відповідальності аудитора може мати *втрата доброї репутації*. В статті 1 Закону відсутнє посилання на добру репутацію, але є термін “бездоганна репутація”, який у Законі вживається у значенні, наведеному в Законі України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення”. У пропозиціях Міністерства фінансів України щодо внесення змін до Закону наведено два визначення “доброї репутації”:

- ✓ добра репутація аудиторської фірми – репутація, за якої протягом двох років поспіль до аудиторської фірми не застосовувалося стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності або обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, три і більше разів;
- ✓ добра репутація аудитора – репутація, за якої протягом двох років поспіль до аудитора не застосовувалося стягнення три і більше разів або не накладалися адміністративні стягнення за порушення вимог цього Закону двічі протягом року.

На жаль, чіткого пояснення розміру та форми відповідальності суб’єктів аудиторської діяльності за втрату “доброї репутації” в Законі немає.

Підсумовуючи вищезазначене, можна дійти двох висновків. По-перше, український аудит функціонує у правовому полі, яке має безліч невизначеностей, окремі положення законодавчих актів нечітко сформульовані. По-друге, відповідальність аудитора настає згідно зі значним числом законодавчих актів, які мають різні пріоритети та регламентують різні аспекти діяльності аудиторських фірм і аудиторів. Базовий Закон це розмаїття не усунув, хоч така можливість була.

В цілому складається враження, що Законодавець намагається зробити з незалежного від держави аудитора певний зрегульований інструмент контролю за діяльністю суб’єктів господарювання, при цьому забуваючи, що аудит – це бізнес. То може краще було б регулювати бізнес в країні в цілому, запровадивши етичні норми для суб’єктів господарювання, встановити чіткі критерії якості звітності та якості ведення бухгалтерського обліку, уніфікувати вимоги до методології зовнішніх перевірок з боку державних і недержавних контролерів? На жаль, це риторичне питання.

4. Яким повинен бути Закон про аудит та аудиторську діяльність? Якщо розглядати це питання концептуально, можна виокремити кілька основних моментів.

1) Закон повинен бути **єдиним законодавчим актом**, який регулює професійну діяльність незалежного аудитора. В аудиторську діяльність не повинні втручатися НБУ, НКЦПФРУ, Міністерство фінансів України чи інші органи державної виконавчої влади. Такі органи можуть видавати методичні рекомендації, які спрямовують зусилля аудиторів на надання відповідних послуг з огляду на галузеві потреби відповідних регуляторів. А вимоги таких регуляторів повинні стосуватися структури та видів інформації, яку оприлюднюють суб'єкти господарювання, а не дій аудиторів та змісту їхніх висновків. Аудитор або підтверджує, або не підтверджує (частково підтверджує) таку звітність.

2) В законі повинні бути визначені:

- ✓ Чіткі правила входження на ринок аудиторських послуг (наприклад умови сертифікації аудитора), умови продовження знаходження на ринку, умови виходу з ринку. Автор є прихильником того, щоб майбутні аудитори мали або базову, або другу вищу освіту за спеціальністю “Облік та оподаткування”.
- ✓ Права аудитора в ході надання професійних послуг, де домінуючим є право на власне обґрунтоване професійне судження.
- ✓ Перелік професійних обов'язків аудитора. В ньому повинні бути конкретизовані стосунки аудитора із замовниками, з колегами на ринку послуг, з органами державної виконавчої влади. На нашу думку, судова кваліфікація (шахрайство, злочинна діяльність або недбалість, корупція та ін.) помилок або невідповідностей не повинна входити в обов'язок незалежного аудитора – це прерогатива суду.
- ✓ Відповідальність аудиторів за професійні дії та висловлювання, за результати перевірок згідно з чинним законодавством України. При цьому слід обов'язково вказати на можливість (вірогідність) незнаходження аудитором суттєвих невідповідностей у даних обліку та звітності. В тексті такого закону бажано помістити чіткі вербальні або кількісні критерії ознак порушень, за які настає відповідальність саме при професійній аудиторській діяльності.

3) В законі необхідно чітко окреслити предмет уваги аудитора. Тут можливі варіанти. Або це бізнес-процес в цілому – від реєстрації до ліквідації будь-якого суб'єкта господарювання, або чітке позиціонування винятково на обліку та звітності. Плюс консультування з окремих питань бізнесу та аутсорсинг бухгалтерського обліку. На сьогодні розділення послуг аудиторів на аудиторські та неаудиторські вносить певну плутанину і дає шанс суб'єктивного інтерпретування дій аудитора з боку контролюючих органів.

4) Якість професійних аудиторських послуг повинна бути визначена в законі в такий спосіб, який не допускає подвійного тлумачення, включаючи визначення суб'єкта, який може її оцінювати (це тільки прямий замовник цих послуг), а також чітких, без інтервалів у часі, санкцій за недотримання критеріїв якості. Окрім цього слід централізувати контроль за якістю аудиторських послуг в одному громадському об'єднанні, аби уникнути його дублювання.

5) Реєстр суб'єктів аудиту, включення до якого надає право на ведення професійної діяльності. Згідно з нині чинним Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” реєстр складається з чотирьох розділів. Четвертий його розділ охоплює так звані “елітні” організації вітчизняного аудиту, яким дозволено надавати професійні послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес. У третьому розділі знаходяться аудиторські фірми, що мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності окрім звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Другий розділ – це всі інші суб'єкти аудиторської діяльності, а перший включає перелік фізичних осіб, які мають дійсний сертифікат аудитора. Було б доцільно, щоб Законодавець визнав реєстр суб'єктів аудиту як державний реєстр з передачею функцій щодо його ведення та підтримки Державній службі статистики України. При цьому третій розділ слід об'єднати з другим.

6) Регулювання аудиторської діяльності, навколо якого у світі точаться дискусії на предмет того, хто повинен регулювати професійну аудиторську діяльність. Це або

професійні організації бухгалтерів (аудиторів), або органи державної виконавчої влади через створення при них так званих органів суспільного нагляду. Це окрема тема, яка потребує більш докладного висвітлення. Але в законі це питання повинно бути чітко визначено. При цьому бажано, щоб таке регулювання або нагляд здійснював один орган, а не декілька, як це сьогодні відбувається в Україні.

Резюме. Професійний аудит в Україні ще не набув усталеного характеру і запит на нього залишається низьким з боку як підприємницького, так і державного сектору. Зараз він став об’єктом певної трансформації під гаслами “відповідності вимогам “ЄС”. На наш погляд, існує декілька чітких тенденцій його еволюції:

- ✓ намагання сконцентрувати владу над аудиторами в Інспекції з контролю якості при Органі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- ✓ намагання використати роботу аудиторів для потреб державного контролю фінансового ринку України;
- ✓ опосередковане перетворення роботи професійно незалежних аудиторів на регламентоване виконання ними вимог з боку контролюючих органів.

Важко спрогнозувати, чим все це закінчиться, але, на наше глибоке переконання, чітке законодавство з аудиторської діяльності в Україні, яке б мінімувало можливість його інтерпретацій в інтересах різних користувачів, було б гарним фундаментом розвитку дійсно професійного аудиту в Україні.

Посилання на статтю:

Редько О. Ю. Аудит “у законі” або деякі аспекти відповідальності аудиторів в Україні. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2021. №3-4. С. 64-71. doi: 10.31767/nasoa.3-4-2021.07.