

Кинащук Лариса Леонидовна –
доктор юридических наук, доцент

ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРОВ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ УКРАИНЫ

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.

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.

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.

Переход к рыночным отношениям обусловил появление в Украине аудиторской деятельности, а соответственно и субъектов, осуществляющих негосударственный контроль, – независимых аудиторов, аудиторских фирм. Природа аудита, осуществляемого независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами, предполагает его широкое использование хозяйствующими субъектами, инвесторами, кредиторами,

акционерными, а поэтому особенно важно четкое законодательное закрепление прав и обязанностей аудиторов. Но наличие комплекса проблем среди которых: непонимание функций аудиторов, отсутствие законодательно закрепленной ответственности аудиторов перед третьими лицами, наличие аудиторских рисков, не четкое определение в Законе Украины «Об аудиторской деятельности» прав и обязанностей аудиторов, которые возникают в них в связи с проведением аудита и предоставлением других аудиторских услуг, замедляют его применение. Это доказывает необходимость совершенствования действующего законодательства.

Обзор научных источников в данном направлении указывает на то, что законодательное закрепление прав и обязанностей аудиторов изменялись под влиянием научной мысли, развития экономики и общественных отношений. Анализ последних исследований свидетельствует, что в них начато решение проблемы. Теоретической базой статьи стали труды представителей юридической и экономической науки разных периодов, которые обращались к проблемам аудита и аудиторской деятельности. Неоспоримое влияние на формирование авторской позиции имели труды экономистов: Е.М. Гутцайт, Н.И. Дорош, Л. Кулаковская, Ю. Пича, Б.Ф. Усач и т.п. Учитывая комплексный характер аудиторской деятельности, в рамках статьи изучались научные труды представителей различных отраслей юриспруденции: А.Ф. Андрейка, Л.К. Вороновой, Н.П. Кучерявенка, Л.А. Сухарева, Л.А. Савченко и другие.

Цель статьи заключается в изучении сущности аудиторской деятельности в Украине, правового статуса аудиторов, их задач и функций, что, в свою очередь, даст возможность усовершенствовать порядок взаимоотношений аудиторов с субъектами хозяйствования – потенциальными заказчиками аудита, а также сформулировать основные позиции по совершенствованию положений действующего законодательства относительно прав и обязанностей аудиторов.

Так, в Законе Украины «Об аудиторской деятельности» [1] разработаны и подробно охарактеризованы права аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Однако мы считаем

необходимым сделать некоторые дополнения. Ведь, аудит должен адекватно отражать все аспекты деятельности проверяемого субъекта. То есть, чтобы составить достоверное аудиторское заключение, аудитор должен получить безусловную гарантию того, что информации, которая содержится в бухгалтерской документации и первичных документах, достаточно и она достоверная. Поэтому необходимо внести дополнения в статью 19 Закона Украины «Об аудиторской деятельности», предусмотрев в ней право аудиторов и аудиторских фирм отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения собственного мнения о достоверности финансово-бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случаях непредставления субъектом хозяйствования необходимой документации, а также выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, которые могут повлиять на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансово-бухгалтерской отчетности подконтрольного субъекта.

Аудиторы могут осуществлять мероприятия по минимизации своей ответственности. Заслуживают внимания предложения Л. Кулаковской и Ю. Пичи [5, с. 123], которые могут быть учтены практикующими аудиторами. Чтобы минимизировать ответственность аудитора, им следует: иметь дело только с честными клиентами; нанимать квалифицированный персонал; придерживаться профессиональных стандартов; сохранять независимость; знать специфику хозяйственных операций клиента; поддерживать высокое качество аудита; правильно документировать свою работу; подготовить документы, определяющие взаимные обязанности аудитора и клиента; сохранять конфиденциальность отношений; обеспечить страховую защиту; пользоваться квалифицированными юридическими консультациями. Поэтому целесообразно внести дополнения в статью 19 Закона Украины «Об аудиторской деятельности», предусмотрев право аудиторов и аудиторских фирм осуществлять мероприятия по минимизации своей ответственности.

По законодательству Украины, законные интересы собственников предприятий должны быть защищены, поэтому клиент имеет неоспоримое право выбирать аудитора.

Хотя следует предусмотреть право руководителя аудиторской фирмы убедиться в том, что обстоятельства, при которых предлагается замена аудитора, являются приемлемыми.

Наряду с правами законодатель предусматривает обязанности аудиторов и аудиторских фирм [1]. Однако во время проведения аудиторской проверки законодатель фактически перечислил услуги, которые должен предоставить аудитор. Но основная цель аудита – это выражение собственного мнения аудитора в аудиторском заключении. Поэтому статью 19 «Обязанности аудиторов и аудиторских фирм» Закона Украины «Об аудиторской деятельности» следует дополнить нормой о том, что в срок, установленный договором для оказания аудиторских услуг, аудитор должен передать аудиторское заключение субъекту хозяйствования, с которым заключен соответствующий договор.

Расширение сферы аудиторской деятельности приводит к образованию обособленных хозяйственных подразделений в местах, где действующий аудитор до этого не практиковал, поэтому возникает необходимость в другом аудиторе, который осуществляет свою деятельность в этих районах. Масштаб аудиторских услуг продолжает расширяться и зачастую требует глубоких специальных знаний. Поскольку одному аудитору невозможно овладеть опытом по всем направлениям финансово-хозяйственной деятельности, он делегирует какую-то часть аудита другому аудитору, что соответствует его профессиональной компетенции. А это позволит получить качественную консультацию и правильное принятие управленческих решений. Поэтому в статье 19 «Обязанности аудиторов и аудиторских фирм» Закона Украины «Об аудиторской деятельности» следует указать, что аудитор не должен пытаться любым способом ограничивать свободу выбора клиента при получении консультаций по специальным вопросам. Более того, он должен поощрять такие намерения клиента.

Статья 20 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» содержит перечень специальных требований, которые запрещают проведение аудита [1]. Эти требования направлены на то, чтобы взаимоотношения с субъектом хозяйствования не повлияли на независимость аудитора, также

чтобы в аудитора не было непосредственной финансовой заинтересованности в его деятельности. Из изложенного выше ясно, что причиной запрета на проведение аудита является наличие факторов, влияющих на независимость аудиторов. Действительно, аудитор должен быть независим от клиента, его всех главных компаний и обособленных субъектов хозяйствования. Поэтому непонятен запрет на проведение аудита, если размер вознаграждения за предоставление аудиторских услуг не учитывает необходимого для качественного выполнения таких услуг времени, надлежащих навыков, знаний, профессиональной квалификации и степени ответственности аудитора [1]. Казалось бы, эта ситуация может привести пользователей аудиторских услуг к выводу о нарушении независимости проведенной аудиторской проверки. Однако неизвестно, кто будет определять соответствие размера вознаграждения за предоставление аудиторских услуг навыкам и знаниям аудитора. Такое обстоятельство, по нашему мнению, должно быть непосредственно предусмотрено в договоре. Кроме того, данное положение было бы уместно предусмотреть среди прав аудиторов в Законе Украины «Об аудиторской деятельности». Итак, мы предлагаем включить статью в следующей редакции: «Аудитор имеет право отказаться от проведения аудита, если размер вознаграждения за предоставление аудиторских услуг не учитывает необходимого для качественного выполнения таких услуг времени, надлежащих навыков, знаний, профессиональной квалификации и степени ответственности аудитора».

В Законе Украины «Об аудиторской деятельности» указано лишь, что аудиторы и аудиторские фирмы обязаны надлежащим образом предоставлять аудиторские услуги, т.е. ответственность аудиторов за надлежащее качество не установлено. Аудитора нельзя привлечь к ответственности, как отмечает Н.И. Дорош, за выявления хитроумных схем обмана и злоупотреблений, если в процессе проверки не возникло ничего, что могло бы вызвать его подозрение. Но если подозрительные факты были выявлены, а аудитор не провел надлежащего расследования всех обстоятельств, он может быть привлечен к ответственности за халатность [4, с. 116]. Действительно, в

данном случае стоит вопрос профессионального уровня аудитора и уместности ему заниматься аудиторской деятельностью вообще. Поэтому, необходимо ввести ответственность аудиторов за ненадлежащее исполнение этих функций, а тем более за злоупотребления в процессе оказания аудиторских услуг наравне с бухгалтером предприятия, где был проведен аудит, что обеспечит качество работы аудиторов.

Кроме того, статья 19. «Обязанности аудиторов и аудиторских фирм» Закона Украины «Об аудиторской деятельности» обязывает аудиторов и аудиторские фирмы хранить в тайне информацию, полученную при проведении аудита и выполнении других аудиторских услуг, не разглашать сведения, составляющие предмет коммерческой тайны, и не использовать их в своих интересах или в интересах других лиц. К тому же, ответственность за разглашение коммерческой тайны предусматривается в статье 232 Уголовного кодекса Украины [2, с. 98–99]. Что касается разглашения коммерческой и банковской тайны аудитором, то это преступление отличается от других преступлений против коммерческой деятельности тем, что их субъектом является не любое лицо, а частные аудиторы. Поэтому есть основания включить соответствующую норму в Закон Украины «Об аудиторской деятельности».

Между тем, ответственность за финансовую отчетность лежит на руководителях проверяемого субъекта. Согласно законодательству Украины, аудит не освобождает руководство предприятия от ответственности [1]. Аудитор не утверждает отчетов субъектов хозяйствования, а только выражает свое мнение относительно финансовой отчетности. Аудиторское заключение не может быть свидетельством абсолютной точности информации и гарантией ее правильности, он может лишь подтвердить ее достоверность. Мы присоединяемся к мнению о слабости этического механизма регулирования аудита, которая была подтверждена серией скандалов с крупными западными аудиторскими компаниями [3, с. 73–77], и поддерживаем необходимость усиления административного механизма регулирования аудиторской деятельности, в частности по введению режима наложения в административном порядке штрафов на аудиторские фирмы. Размеры могут

определяться в кратном размере от суммы полученного аудитором гонорара, поскольку стоимостная оценка ущерба, причиненного некачественными услугами в аудите, – довольно сложная задача. С другой стороны, судебное разбирательство между аудитором и клиентом может повлиять на объективность аудиторского заключения. Возбуждение судебного процесса по делу аудитора не может обеспечить беспристрастное выполнение проверки составленной отчетности предприятия.

В Договоре на проведение аудита оговариваются уровни ответственности аудитора и клиента во избежание недоразумений, а именно: ответственность за качество выполнения работ, ответственность за соблюдение принципов аудита при выполнении работ, ответственность за соблюдение сроков работ, другие виды и условия ответственности. В этом же разделе оговаривается ответственность за начальные остатки при первом проведенном аудите или ответственность в случае, если предыдущие проверки выполнялись другим аудитором. В данном разделе должна также быть отметка о сроках применения такой ответственности, например, в течение года с момента проведения аудита или оказания аудиторских услуг. Поэтому необходимо четко урегулировать вопросы качества аудиторских услуг. Ведь бывают случаи, когда аудиторская фирма предает заказчику заключение аудитора, которое содержит заведомо ложные данные, и получает за это гонорар. Объективность аудиторского заключения является обязательным условием аудита. Аудит предполагает независимость аудитора и диктуется потребностями пользователей.

Статья 9 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» (утратившая силу), определила круг субъектов, которые могут быть пользователями бухгалтерской отчетности. Они имеют право выступать заказчиками на проведение аудита и выполнения других аудиторских услуг, определять объемы и направления аудиторских проверок в пределах полномочий, предоставленных законодательством, учредительными документами или отдельными договорами. Новой редакцией Закона Украины «Об аудиторской деятельности» [1] подобная статья не предусмотрена, хотя в национальном законодательстве существует проблема ответственности аудиторов перед

третьими лицами, поскольку третьи лица также могут понести убытки в результате недостаточного качества аудита.

По законодательству, финансовая отчетность публикуется для обеспечения акционеров информацией для управления делами компании, а не для помощи индивидуальным акционерам спекулировать акциями. При этом аудит должен подтвердить достоверность финансовой отчетности. После чего аудиторское заключение попадает в широкое поле зрения различных потребителей финансовой информации. Можно предположить, что оно будет использовано в качестве частичной основы для принятия управленческих решений рядом независимых третьих лиц. Количество этих лиц и их цели, на момент предоставления заключения, аудитор предугадать не может. На основе этого Н.И. Дорош [4, с. 124] делает вывод о неуместности признание ответственности аудитора перед третьими лицами в таких широких обстоятельствах. Однако аудиторов приглашают не только для подтверждения достоверности финансовой отчетности, но и для тщательного ее анализа. На их вывод может полагаться большое количество разных лиц с различными неизвестными намерениями в бизнесе, если другие пользователи финансовой отчетности не имеют законного права полагаться на заключение аудитора, то тогда возникает вопрос об уместности сдавать отчеты в общественный реестр.

Поэтому нам представляется более правильной позиция Л. Кулаковской и Ю. Пичи, что по гражданско-правовым соглашениям стороны несут ответственность только одна перед другой, а аудитор несет ответственность перед клиентом и перед третьими лицами, которые являются пользователями финансовой отчетности клиента, заверенной заключением аудитора. Эта специфика ответственности аудитора заложена в цели аудита: засвидетельствовать достоверность, полноту и законность представленной информации относительно действий и событий хозяйствующего субъекта с целью уменьшения до наименьшего риска пользователей информации [5, с. 120–121]. К тому же, сегодня аудиторы понимают, что может возникнуть вопрос, что именно можно считать надежным источником информации для потенциальных инвесторов и кредиторов.

Возможно, потенциальные пользователи будут пользоваться другим более достоверным источником информации, чем аудиторское заключение.

Таким образом, существует проблема определения границ ответственности аудитора перед третьими лицами. По нашему мнению, если аудитор дает рекомендации относительно перспектив в управлении или прогнозирует финансовую деятельность хозяйствующего субъекта, то в данном случае это чисто его мнение и собственное видение. Однако если аудитор дает оценку реальному положению финансовой отчетности, то финансовые показатели могут быть либо правильными, либо нет, а потому неважно, кто их использует и с какой целью.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

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.