

УДК 346.9:657.6

Олександра Кологойда,

докт. юрид. наук,
професор кафедри господарського права
юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Олександра Горяєва,

канд. юрид. наук,
асистент кафедри господарського права юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ДИСЦИПЛІНАРНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ)

У статті досліджено законодавство України, що регламентує підстави та порядок застосування Аудиторською палатою України дисциплінарної відповідальності до аудиторів (аудиторських фірм) за вчинення дисциплінарного правопорушення. Визначено поняття, ознаки та особливості дисциплінарної відповідальності аудиторів (аудиторських фірм). Запропоновано внесення змін до законодавства України щодо уточнення підстав (переліку правопорушень) та строків застосування дисциплінарно-господарських санкцій до аудиторів (аудиторських фірм).

Ключові слова: дисциплінарна відповідальність, аудиторська діяльність, Аудиторська палата України, саморегулювання аудиторської діяльності.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю. Особливістю юридичної відповідальності аудитора закладена в меті аудиту: засвідчити достовірність, повноту та правильність відображення інформації щодо дій і подій, які відбуваються в фінансово-господарській діяльності господарюючого суб'єкта з метою зниження потенційного ризику користувачів такої інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим аспектам відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності присвятили свої праці А. Аренс та Дж. К. Лоббек [1], С. М. Бичкова, В. П. Бондар [2], Ф. Ф. Бутинець [3], Н. І. Дорош [4], М. С. Дулек, О. Ю. Редько [5], В. В. Рядська [6] та інші. У цих працях досліджено аудиторський ризик у системі професійної відповідальності аудитора [7, с. 188], систематизовано правові засади та види відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності. Зокрема, Ф. Ф. Бутинець виділяє позитивну (перспективну) та ретроспективну відповідальність [3, с.182]; В. П. Бондар – професійну дисциплінарну, юридичну перед державою (кримінальна та адміністративна відповідальність) та перед третіми особами (цивільна відповідальність) аудиторів (аудиторських фірм) [2, с. 335]; О. Ю. Редько – 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, с. 281].

Під відповідальністю аудитора розуміють взаємопов'язані та взаємозумовлені сфери відповідальності за об'єктивність висновку щодо результатів перевірки та відповідальність за дотримання нормативних актів, які регламентують аудиторську діяльність [9, с. 273]. Під професійною відповідальністю розуміють юридичну відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг внаслідок порушення норм Закону України від 22.04.1993 «Про аудиторську діяльність» [10], Кодексу етики професійних бухгалтерів, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання інших супутніх послуг, а також вимог нормативних актів, прийнятих АПУ [7, с. 192]. В. В. Рядська включає до професійної відповідальності дисциплінарну та майнову відповідальність [6, с. 289].

Водночас відсутні спеціальні наукові дослідження правової природи, підстав та порядку застосування АПУ в порядку дисциплінарного провадження стягнень – заходів дисциплінарного (організаційного) характеру до суб'єктів аудиторської діяльності – аудиторів (аудиторських фірм) – за вчинення дисциплінарного правопорушення. Нерозуміння правової природи зазначених стягнень простежується і у фахових експертних висновках. Так, у висновку на проект Закону України від 03.02.2017 № 6016 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [11] фахівці Головного експертного управління заперечують право АПУ застосовувати до її членів заходи дисци-

плінарної відповідальності, які є різновидом юридичної відповідальності, що застосовується до осіб, які перебувають у трудових відносинах, тоді як члени АПУ не перебувають у таких відносинах (п. 4). Актуальність дослідження зумовлена також значною кількістю судових спорів із зазначеної категорії справ.

Мета дослідження – визначити поняття, ознаки та види, правову природу заходів організаційного характеру, що застосовують дисциплінарним органом АПУ в порядку дисциплінарного провадження до суб'єктів аудиторської діяльності за вчинення дисциплінарного правопорушення.

Вклад основного матеріалу дослідження.

Відповідно до Концептуальних основ контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджених рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/3 [12], забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності. Важливою функцією регулювання є здійснення контролю.

Відповідно до ст. 12 Закону «Про аудиторську діяльність» на АПУ покладені повноваження щодо здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок та організація контролю за якістю аудиторських послуг; регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них стягнень. Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні за такими напрямками:

а) дотримання вимог Закону щодо: обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту; відповідності критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифіката, розмір частки засновників, вимоги до керівника аудиторської фірми); отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; реалізації прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм; спеціальних вимог у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг; відповідальності аудиторів та аудиторських фірм; інших норм Закону, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм;

б) дотримання вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ;

в) дотримання вимог професійної етики, в тому числі незалежності;

г) дотримання вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими

фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

Ключовим напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Системи контролю якості аудиторських послуг формуються кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості несе безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа, а на аудиторській фірмі – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Санкції організаційно-правового характеру, що застосовуються самоврядними громадськими організаціями до своїх членів, не визначені чинним господарським законодавством як самостійний вид санкцій і не є формою дисциплінарної відповідальності в розумінні чинного законодавства України про працю (Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 [13]), Законів України від 21.12.2016 «Про Вищу раду правосуддя» [14], від 24.03.1999 «Про Дисциплінарний статут Збройних Сил України» [15] та відомчих актів (дисциплінарних статутів [16, 17] чи положень про дисципліну [18, 19]) як відповідальності посадових осіб та державних службовців за винне порушення трудової дисципліни і службових обов'язків.

Аналогічні організаційно-господарські санкції застосовуються в різних видах професійної діяльності, зокрема СРО – до професійних учасників ринку цінних паперів за порушення вимог правил цієї організації; у сфері адвокатської діяльності [20; 21], діяльності арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) [22; 23] тощо.

Дисциплінарна господарська відповідальність встановлюється згідно з принципами саморегулювання, закріпленими у внутрішніх документах саморегулювальної організації. О. В. Кологойда для позначення санкцій запропонувала впровадження в ГК України терміна «дисциплінарно-господарські санкції», які нею визначаються як заходи організаційно-правового характеру, спрямовані на припинення правопорушення та ліквідацію його наслідків, передбачені ГК та внутрішніми (локальними) актами господарської організації за порушення правил організації, внутрішніх (локальних) правових актів господарської організації [24, с. 41].

Згідно зі ст. 22 Закону «Про аудиторську діяльність» за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані АПУ стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру аудиторів та аудиторських фірм. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень у разі неналежного виконання професійних обов'язків затверджений рішенням АПУ від 15.11.2007 № 184/4 [25] (далі – Порядок).

Матеріально-правовою підставою притягнення до відповідальності є дисциплінарне

правопорушення. Процесуальною підставою є рішення АПУ, що приймається за результатами дисциплінарного провадження Комітетом з контролю якості та Дисциплінарною комісією АПУ.

Дисциплінарним правопорушення є неналежне виконання аудитором професійних обов'язків. Термін «неналежне виконання аудитором професійних обов'язків» визначено через термін «порушення» професійних обов'язків. Професійні обов'язки – обов'язки аудитора (аудиторської фірми) дотримуватись вимог Закону «Про аудиторську діяльність», інших нормативно-правових актів, які регламентують аудиторську діяльність в Україні, в тому числі Національних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів, рішень АПУ.

Професійні обов'язки виконуються під час здійснення аудиторської діяльності, тобто під час проведення аудиту і надання аудиторської послуги. Тобто, як правильно зазначає В. Волинська, застосувати стягнення до аудитора можливо у разі неналежного виконання професійних обов'язків під час здійснення аудиторської діяльності [26]. При цьому не має значення правова підстава виникнення аудиторських відносин із надання аудиторської послуги – договір про надання аудиторських послуг, постановою суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи [27] тощо.

Відповідно до п. 2.6 Порядку до кола питань дисциплінарного провадження залежно від характеру допущених порушень у контексті його предмета можуть входити: процедура отримання замовлення на аудиторські послуги; результати надання аудиторських послуг; позиціонування аудитора (аудиторської фірми) на ринку професійних послуг України (цінова, рекламна політика, звітність); професійна незалежність аудитора (аудиторської фірми); застосування стандартів аудиту та норм професійної етики.

Відповідно до п. 2.7. Порядку не можуть бути предметом дисциплінарного провадження дії або висловлювання суб'єктів аудиту, сутність яких кваліфікується виключно судовими органами за Кримінальним кодексом України або Кодексом України про адміністративні правопорушення. Тобто якщо дії аудиторів містили ознаки правопорушення/злочину, то ці дії повинні кваліфікувати суд та виносити рішення про притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності, оскільки це належить до компетенції суду, а не АПУ. Однак на практиці мають місце випадки застосування АПУ санкцій за поведінку аудиторів, не пов'язану з наданням аудиторських послуг.

Так, рішенням АПУ від 27.09.2012 № 257/6.1 на підставі звернень аудиторів у період з 21.12.2011 по 05.01.2012 щодо неналежної поведінки аудитора на зборах аудиторів Києва та Київської області було застосовано стягнення у вигляді зупинення терміну чинності сертифіката аудитора на строк 5 місяців до аудитора з посиланням на недотримання норм професійної етики (розділу 150 Кодексу етики професійних бухгалтерів «Професійна поведінка»).

Відповідно до ст. 12, 22 Закону «Про аудиторську діяльність» АПУ є суб'єктом владних повноважень у розумінні п. 7 ч. 1 ст. 3 КАС України, і її рішення є предметом оскарження в адміністративному судочинстві згідно зі ст. 17 КАС України. Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 19.11.2012 у справі № 2а-13778/12/2670 за позовом аудитора про скасування зазначеного рішення АПУ в позові було відмовлено [28] з посиланням, зокрема, на п. 1.5, 1.6 Порядку, які визначають неналежним виконанням професійних обов'язків порушення аудитором (аудиторською фірмою) вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ. Однак Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, затверджений рішенням АПУ від 27.11.2008 № 196/7 [29], регламентує здійснення перевірок матеріалів скарг, які надходять до АПУ щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ під час надання ними аудиторських послуг. Участь у зборах аудиторів не є наданням аудиторських послуг. Відповідно до п. 150.1 Кодексу етики професійних бухгалтерів «Професійна поведінка» принцип професійної поведінки накладає на професійного бухгалтера обов'язок дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію. До таких дій належать дії, які розсудлива та поінформована третя сторона, обізнана з усією відповідною інформацією, може розцінити як такі, що негативно впливають на репутацію професії. Інші аудиторів, які брали участь у зборах і звертались зі скаргами, не підпадають під поняття «третя сторона». Отже, АПУ у прийнятті рішення було перевищено визначені законодавством повноваження, що стало підставою скасування вищезазначених рішень АПУ судами апеляційної інстанції [30], залишеними без змін постановами Вишого адміністративного суду як суду касаційної інстанції [31]. З аналогічних підстав було скасовано рішення АПУ від 27.09.2012 № 257/6.2 «Про застосування стягнення» [32], яким до аудитора застосовано стягнення у вигляді попередження за виступ позивача на вказаному з'їзді, критику позивачем способу обрання делегатів, пропозицію визнати збори недійсними та заклик учасників зборів покинути зал і не голосувати. Дії аудитора щодо намагання зірвати збори аудиторів за своєю сутністю слід кваліфікувати за КУпАП. Згідно з постановою Печерського РУ ГУ МВС України у м. Києві від 18.02.2012 в порушенні кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 296 КК України (хуліганство), відмовлено та вказано, що в діях суб'єкта містяться ознаки адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 173 КУпАП [33].

Порядок застосування стягнень визначається п. 3.6–3.9 Порядку. Так, у справі № 0670/10758/11 про визнання протиправним та скасування рішення АПУ № 239/11.4 від 29.09.2011 про анулювання сертифіката,

зобов'язання відновити дію сертифікату аудитора судом встановлено порушення позивачем стандартів аудиту та норм професійної етики під час аудиту ВАТ «Коростенський шебзавод», а саме ст. ст. 6, 7, 19 Закону «Про аудиторську діяльність» в частині проведення аудиту без дотримання стандартів аудиту: Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості та надають супутні послуги», МСА 315, МСА 580, МСА 700, МСА 701 та порушення ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» – зайняття аудиторською діяльністю без включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Враховуючи, що, приймаючи оспорюване рішення АПУ дотримала норми, які регламентують процедуру застосування до аудиторів стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, суд у позові відмовив [34].

Порядок не містить складів порушень, за які може бути застосоване одне з перерахованих вище стягнень. Підстави для прийняття АПУ рішення про виключення аудиторської фірми або аудитора з Реєстру за поданням Дисциплінарної комісії АПУ деталізовано у р. 3 Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затверджено рішенням АПУ від 26.04.2007 № 176/7 [35]. Це вчинення таких правопорушень:

1. Неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення вимог Закону «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудитора та Порядку;

2. Неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установленій АПУ термін звіту про виконані роботи за минулий рік (форма № 1-аудит) або зазначення у звіті недостовірної інформації щодо обсягу наданих послуг;

3. Надання недостовірної інформації в документах аудиторської фірми (аудитора), що подані до АПУ, яка стала відома АПУ після внесення заявника до Реєстру;

4. Вчинення аудиторською фірмою (аудитором) перешкод під час здійснення АПУ контролю за дотриманням вимог Закону «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів або не проходження аудиторською фірмою (аудитором) зазначеного контролю у визначеній АПУ термін без поважних причин.

Так, зокрема, згідно з рішенням АПУ від 31.01.2013 № 264/7.3 до Аудиторської фірми «Ідеал» (м. Одеса) було застосоване стягнення у формі виключення з Реєстру аудиторів та аудиторських фірм з анулюванням Свідоцтва № 1036 за неналежне виконання професійних обов'язків, а саме вчинення перешкод при здійсненні АПУ контролю за дотриманням вимог Закону «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів під час проведення виїзної перевірки 18.10.2012. Це рішення АПУ визнано протиправним та скасовано постановою Одеського окружного адміністративного суду від 18.09.2013 у справі № 815/4779/13-а [36], залишеною без змін

ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду від 13.11.2014 та постановою Вищого адміністративного суду від 09.06.2015 [37] у зв'язку з порушенням порядку прийняття рішення, а саме встановленої процедури перевірки та оформлення її результатів, зокрема складання Звіту за результатами перевірки, вручення його суб'єкту перевірки з наданням права заперечень, а також порушення прав позивача під час прийняття рішення на завчасне повідомлення про засідання Дисциплінарної комісії та надання заперечень по суті пред'явлених вимог. Судом встановлено, що АФ «Ідеал» не вчиняла дій, визначених як «перешкоджання проведенню перевірки» пунктом 1.4.3 Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого Рішенням АПУ від 26.05.2011 № 231/12 [38], де визначено, що це відмова суб'єкта аудиторської діяльності від проведення перевірки, відмова від надання робочій групі повної та достовірної інформації, документів щодо предмета перевірки, а також невиконання інших обов'язків, визначених Положенням. Крім цього, судом вказано, що у Положенні закладений конфлікт інтересів контролера, якому не надані повноваження – не встановлено право на витребування копій документів (п.5.1.5), та суб'єкта аудиторської діяльності, що піддається перевірці, якому встановлений обов'язок надавати ці копії документів (п. 5.7.4). Положенням не визначений перелік документів, копії яких можуть бути витребувані контролером, з урахуванням вимог законодавства про бухгалтерський облік, принципів конфіденційності, захисту комерційної таємниці [36].

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону (ст. 22 Закону «Про аудиторську діяльність»). Аналіз актів АПУ та правозастосовчої практики [39] дозволяє виділити такі санкції, як: припинення дії Свідоцтва про відповідність системи контролю якості; виключення з Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту (п.п. 3.2.4 Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів).

Відповідно до п. 3.3. Порядку при застосуванні стягнень враховується суттєвість порушення професійних обов'язків, їх наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності. Істотність порушень визначає Дисциплінарна комісія АПУ під час розгляду матеріалів дисциплінарного провадження. Дана норма містить корупційний ризик, оскільки, по-перше, чинна редакція не містить переліку суттєвих і не суттєвих порушень (кількісних та якісних показників)¹ і дозволяє Дисциплінарній комісії АПУ на власний розсуд у кожному конкретному випадку оцінювати суттєвість порушення; по-друге, п. 3.4, 3.5 Порядку передбачає можливість застосування такої санкції, як зупинення чинності сертифіката як за суттєве, так і за несуттєве порушення (різниця лише в строку – 1 рік або 6 місяців), наслідком якого є неможливість здійснювати

професійну діяльність на ринку аудиторських послуг та необхідність повторного складання кваліфікаційного іспиту. *З метою уніфікації правозастосування у сфері застосування АПУ дисциплінарних санкцій пропонуємо визначити у п. 3.4 та 3.5 Порядку чіткий перелік дисциплінарних правопорушень і конкретний вид санкцій, які застосовуються за кожне таке порушення.*

Не може бути одночасно накладено на аудитора (аудиторську фірму) два та більше видів стягнень за одне і те саме порушення. Так, рішенням АПУ № 335/5.2 від 22.12.2016 до аудитора Муратової К. В. як директора малого аудиторського підприємства «СТОРНО» у формі ТОВ застосовано два стягнення за одне порушення, а саме: зупинено чинність сертифіката строком на шість місяців та припинено дію свідчення про відповідність системи контролю якості від 31.10.2013 №281/4, що стало підставою визнання судом цього рішення АПУ неправим та його скасування [39].

Стягнення, що накладаються на аудитора (аудиторську фірму), оформлюються рішенням АПУ відповідно до Регламенту АПУ з письмовим повідомленням аудитора (аудиторської фірми) упродовж 10 днів після дня прийняття рішення. Рішення АПУ про застосування стягнення набуває чинності з дня, наступного за днем його оприлюднення, та може бути упродовж тридцяти днів оскаржено до АПУ та/або до суду у порядку, встановленому законодавством. Оскарження такого рішення не зупиняє його дії.

Зважаючи на те, що в Україні не визначено строку притягнення до дисциплінарної відповідальності аудиторів за порушення Закону «Про аудиторську діяльність», суди застосовують аналогію закону (ст. 148 КЗпП України) та визнають, що дисциплінарне стягнення не може бути накладене пізніше шести місяців з дня вчинення проступку [39; 40]. *Пропонуємо в ст. 22 Закону «Про аудиторську діяльність» визначити строк притягнення до дисциплінарної відповідальності три місяці з дня виявлення порушення, але не більше як один рік з дня його вчинення.*

¹ Примітка. Згідно п. 1.7, 1.8 Порядку в редакції від 15.11.2007 р. (до внесення змін від 05.07.2012 р.) порушення не суттєвого характеру – це документально доведені (за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг) факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), які характеризуються неповним (частковим) дотриманням вимог норм професійної етики та стандартів аудиту, рішень АПУ та (або) призвели до скарги на аудитора (аудиторську фірму) із претензіями на низьку (на думку замовника, користувача або третіх осіб, причетних до мети та предмету надання послуг) якість аудиторських послуг; порушення суттєве – це доведені документально в ході зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг або у судовому порядку факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), за наслідками чого замовнику (користувачу) аудиторських послуг або третім особам, безпосередньо причетним до мети та предмета надання таких послуг, завдано матеріальної або моральної шкоди.

За поданням Дисциплінарної комісії АПУ як профілактичний захід АПУ може прийняти рішення про проходження аудитором, який допустив певні порушення, додаткових курсів удосконалення професійних знань з метою недопущення таких порушень в майбутньому (п. 3.7 Порядку). Зокрема, рішенням АПУ від 25.02.2010 № 211/8.1 у зв'язку з недотриманням аудитором стандартів аудиту, а саме: МСА 210 в частині погодження умов завдання, МСА 240 та п. 13-17 МСА 580 в частині термінів та форми повідомлення інформації, та з метою недопущення таких порушень у майбутньому рекомендовано директору ПП «Зевс» аудитору Клецовій А. М. додатково до кінця 2010 року пройти курси з удосконалення професійних знань за програмою «Оцінка ризиків та відповідь на оцінені ризики в практиці аудиту» [41]. Зазначений захід не є санкцією як формою відповідальності, оскільки не передбачає негативних наслідків, що зазнаються особою за вчинення правопорушення.

Висновки

Особливостями дисциплінарної відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) є: 1) матеріально-правова підстава – дисциплінарне правопорушення в процесі здійснення професійної аудиторської діяльності; 2) спеціальна юридична підстава – норми Закону «Про аудиторську діяльність» та правові акти АПУ; 3) спеціальний суб'єкт – аудитор, аудиторська фірма, керівник аудиторської фірми; 4) спеціальний суб'єкт, що має право застосовувати санкцію, – АПУ; 5) сфера застосування – внутрішньогосподарські аудиторські відносини участі (членства); 6) особливі види організаційно-господарських санкцій – попередження, зупинення терміну чинності сертифіката на строк до одного року, анулювання сертифіката; виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; 7) особливий порядок (процедура) – дисциплінарне провадження.

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: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
4. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
5. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство». 2008. – 493 с.
6. Рядська В. В. Теоретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті / В. В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С. 289–293.
7. Рядська В. В. Дослідження аудиторського ризику в системі професійної відповідальності аудитора / В. В. Рядська // Економічні науки : збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. – 2010. – Випуск 9 (33). – Ч. 3. – С. 187–196. – Серія «Облік і фінанси».

8. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута, 2006. – 512 с.
9. Івашкевич В. Б. Практический аудит : учеб. пособие / В. Б. Івашкевич. – М.: Магістр, 2007. – 286 с.
10. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.
11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Проект Закону від 03.02.2017 № 6016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61045
12. Про затвердження Концептуальних основ контролю аудиторської діяльності в Україні : Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 № 182/3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua/files/reestr/18161827.pdf.
13. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1971. – Додаток до № 50. – Ст. 375.
14. Про Вищу раду правосуддя : Закон України від 21.12.2016 № 1798-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 7-8. – Ст. 50.
15. Про Дисциплінарний статут Збройних Сил України : Закон України від 24.03.1999 № 551-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 22. – Ст. 197.
16. Дисциплінарний статут прокуратури України : Постанова Верховної Ради України від 6 листопада 1991 року № 1796-XII // Відомості Верховної ради України. – 1992. – № 4. – Ст. 15.
17. Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ України, затверджений Законом України від 22 лютого 2006 року № 3460-IV // Відомості Верховної ради України. – 2006. – № 29. – Ст. 245.
18. Про затвердження Положення «Про дисципліну працівників залізничного транспорту» : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 1993 р. № 55. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/55-93-%D0%BF>.
19. Про затвердження Положення про дисципліну працівників гірничих підприємств : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2002 р. № 294 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 12. – Ст. 567.
20. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 05.07.2012 № 5076-VI (розділ VI) // Голос України. – 2012. – № 148-149.
21. Правила адвокатської етики, затверджені установчим з'їздом адвокатів від 17 листопада 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS20912.html.
22. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 травня 1992 № 2343-XII (стаття 106) // ВВР. – 1992. – № 31. – Ст. 440.
23. Про затвердження порядку контролю за діяльністю арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) : Наказ Міністерства юстиції України від 27.06.2013 № 1284/5 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 52. – Ст. 1925.
24. Кологойда О. В. Дисциплінарно-господарські санкції за правопорушення на фондовому ринку / О. В. Кологойда // Вісник Верховного Суду України. – 2014. – № 9. – С. 40-47.
25. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень у разі неналежного виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15.11.2007 р. № 184/4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua/attachments/article/703/Порядок_застосування_стягнен.doc.
26. Волинська В. Повноваження Дисциплінарної комісії Аудиторської палати України: «А судді хто? А судять як?» / В. Волинська // Незалежний Аудитор. – 2012. – № 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/558?view=material
27. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 02.04.2012 у справі № 2а-18427/11/2670 про скасування рішення про анулювання Сертифікату аудитора від 29.09.2011 № 239/11.1 // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/23674511>
28. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 19.11.2012 у справі № 2а-13778/12/2670 за позовом аудитора до Аудиторської палати України про скасування рішення // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27838784>
29. Про затвердження Порядку проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України : Рішення Аудиторської палати України від 27.11.2008 № 196/7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua/files/ris/1572894936.doc.
30. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 06.02.2013 у справі № 2а-13778/12/2670 про скасування рішення АПУ // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29308727>
31. Постанова Вищого адміністративного суду України від 23.05.2013 у справі К/800/9528/13 // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31728231>.
32. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 04.06.2015 у справі № 2а-14257/12/2670 // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46796793>.
33. Постанова Вищого адміністративного суду України від 23.05.2013 у справі К/800/9528/13 // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31728231>
34. Постанова Житомирського окружного адміністративного суду від 21.03.2012 у справі № 0670/10758/11 // Єдиний державний реєстр судових рішень України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24951083>
35. Про затвердження порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів : Рішення Аудиторської палати України від 26.04.2007 № 176/7 у редакції рішення Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/9 з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua.

36. Постанова Одеського окружного адміністративного суду від 18.09.2013 у справі № 815/4779/13-а за позовом Аудиторської фірми «Ідеал» у вигляді товариства з обмеженою відповідальністю до Аудиторської палати України про скасування рішення від 31.01.2013 № 264/7.3 та зобов'язання відновити дію Свідоцтва № 1036 про внесення до Реєстру аудиторських фірм // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33640347>

37. Постанова Вищого адміністративного суду від 09.06.2015 у справі № К/800/59863/14 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44883520>

38. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : Рішення Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : aru.com.ua/files2/4887888777.doc

39. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 28.02.2017 по справі № 826/896/17 за позовом малого аудиторського підприємства «СТОРНО» у формі товариства з обмеженою відповідальністю до Аудиторської палати України про визнання протиправним та скасування рішення №335/5.2 від 22.12.2016 // Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65282969>.

40. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26.11.2016 у справі № 826/25535/15 про визнання незаконним та скасування рішення // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62757828>

41. Рішення Аудиторської палати України від 25.02.2010 № 211/8.1 «Про затвердження рішення Дисциплінарної комісії АПУ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.aru.com.ua/rishennya-aru/8-2010.

В статтє исследовано законодательство Украины, регламентирующее основания и порядок применения Аудиторской палатой Украины дисциплинарной ответственности к аудиторам (аудиторским фирмам) за совершение дисциплинарного правонарушения. Определены понятие, признаки и особенности дисциплинарной ответственности аудиторов (аудиторских фирм). Предложено предусмотреть в законодательстве основания (перечень правонарушений) и сроки применения дисциплинарно-хозяйственных санкций к аудиторам (аудиторским фирмам).

Ключевые слова: дисциплинарная ответственность, аудиторская деятельность, Аудиторская палата Украины, саморегулирование аудиторской деятельности.

The Ukrainian legislation, that regulates the grounds and the procedure of the disciplinary responsibility applying to the auditors (audit firms) by the Audit Chamber of Ukraine for the committing of the disciplinary offenses is analyzed in the article. The concept, signs and peculiarities of the auditors (audit firms) disciplinary responsibility are defined. The grounds (list of the offenses) and the terms of the auditors (audit firms) disciplinary responsibility are proposed to provide in the Ukrainian legislation.

Key words: disciplinary responsibility, audit activity, Audit Chamber of Ukraine, non-governmental regulation.

