

Інститут держави та права ім. В.М.Корецького НАН України

На правах рукопису

Ханик-Посполітак Роксолана Юріївна

## ДОГОВОРИ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Спеціальність 12.00.03. - Цивільне право; сімейне право;  
цивільний процес; міжнародне приватне право

### АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Київ - 1997



Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі цивільного права і процесу  
Львівського державного університету ім. І.Франка

**Науковий керівник:** член-кореспондент Академії правових наук  
України, доктор юридичних наук,  
професор Луць В.В.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук,  
професор Кузнєцова Н.С.  
  
кандидат юридичних наук,  
доцент Підпригора О.О.

**Провідна організація:** Юридичний інститут Одеського державного  
університету ім. І.І. Мечникова

Захист відбудеться 26 вересня 1997р. о 15 годині на засіданні  
Спеціалізованої вченої ради з юридичних наук Д.50.24.02 у Інституті  
держави та права ім. В.М. Корещького НАН України за адресою:  
252001, м.Київ, вул. Трьохсвятительська, 4.

З дисертаційною роботою можна ознайомитися в бібліотеці  
Інституту держави і права ім. В.М.Корещького НАН України

Автореферат розіслано 21 серпня 1997р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради  
кандидат юридичних наук, доцент

Кучеренко І.М.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

### Актуальність теми дослідження

Аудиторська діяльність в Україні з'явилася недавно, але розвивається й поширюється динамічно, набуваючи, протягом останніх років, дедалі більшого значення у становленні ринкової економіки нашої країни. Адже виникнення аудиторської діяльності загалом і аудиту зокрема зумовлено гострою життєвою потребою у зв'язку з появою недержавних форм власності та господарювання, які не підлягають перевірці з боку органів державної контрольно-ревізійної служби, а також необхідністю забезпечення й підтвердження достовірності, реальності, правдивості даних фінансової (бухгалтерської) звітності підприємств для користувачів цієї інформації (податкової адміністрації, акціонерів, банків, інвесторів, робітників і службовців тощо).

З огляду на це важливого значення набули питання правового регулювання аудиторської діяльності в Україні й дослідження пов'язаних з нею проблем.

Грунтовних монографічних правових досліджень з цієї проблеми на теренах колишнього Радянського Союзу фактично немає. А ті, що є, торкаються питань аудиторської діяльності з економічного погляду. Тільки окремі автори (М.Т.Білуха, А.А.Андреев, С.Г.Пепеляев) частково розглядали проблему договірних взаємовідносин між аудитором (аудиторською фірмою) і замовником.

Незважаючи на те, що для розвитку аудиту в Україні зроблено чимало, недослідженою залишається низка проблем, від правильного й успішного вирішення яких залежать перспективи його подальшого розвитку. Першочергового розв'язання потре-

бують такі проблеми: вдосконалення законодавчого регулювання аудиту в Україні; подальша розробка, вдосконалення і впровадження національних нормативів аудиту; поліпшення методики та організації аудиторських перевірок, їх якості; визначення оптимальної плати за аудит; питання аудиторської етики та забезпечення незалежності аудиторів; удосконалення управління аудиторською діяльністю; випадки обов'язкового проведення аудиторської перевірки; впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах і його взаємозв'язок із зовнішнім аудитом; підготовка й підвищення кваліфікації аудиторів тощо.

Оскільки сьогодні в Україні провадяться досить активні кодифікаційні роботи дослідження зазначених правових проблем має надзвичайно важливе значення. Це тим більш актуально, що нині завершується розробка проекту Цивільного кодексу України, який має увібрати в себе новітні досягнення цивільно-правової науки і практики.

Для цивільного права України проблема договору на проведення аудиту, про яку йдеться в дисертації, є новою й недослідженою, правозастосовна практика в цій сфері договірних відносин поки що не узагальнювалася й не аналізувалася.

### Мета дослідження

Метою дисертаційного дослідження є визначення поняття і змісту аудиторської діяльності взагалі та договору на проведення аудиту зокрема, перспектив їх розвитку в Україні, формування пропозицій з вдосконалення їх правового регулювання та організаційного забезпечення.

Разом з тим науковий аналіз спрямований на встановлення та розвиток нового інституту цивільного права України — до-

говору на проведення аудиту, виявлення його характерних особливостей та змісту тощо.

Мета дослідження полягає також у виявленні певних суперечностей, прогалин у правовому регулюванні аудиторської діяльності й аудиту, а також у сфері відносин між аудитором (аудиторською фірмою) як виконавцем і замовником, що діють у рамках договору на проведення аудиту, та в розробці рекомендацій і пропозицій з вдосконалення правового регулювання цих відносин.

### Завдання дослідження

Головним завданням дисертаційного дослідження є вивчення на основі аналізу чинного законодавства України з питань аудиторської діяльності, договору на проведення аудиту, який є підставою для проведення аудиторської перевірки, а також надання різного роду аудиторських послуг.

Відповідно до поставленої мети, увага дисертантки акцентована також на дослідженні наступних питань:

- історії виникнення й розвитку аудиторської діяльності загалом і передумов її становлення в Україні;
- здійсненні підсумкового огляду аудиторської діяльності в Україні, законодавчого регулювання аудиту та змін у ньому;
- визначенні поняття аудиту (аудиторської діяльності), порівнянні його з іншими організаційно-правовими формами фінансового контролю, виявленні їх спільних і відмінних рис;
- аналізі проблем аудиторської діяльності, аудиту й накресленні можливих шляхів їх вирішення;
- визначенні поняття та змісту договору на проведення аудиту;

- визначенні сторін договору;
- аналізі особливостей виконання даного договору та відпо-відальності сторін.

### **Предмет та об'єкт дослідження**

Предметом дослідження є система нормативних актів з питань аудиторської діяльності взагалі й договору на проведення аудиту зокрема, а також аналіз наукових джерел, практики та статистичних даних.

Об'єктом дослідження є відносини, що виникають при укладенні, виконанні й розірванні договору на проведення аудиту.

### **Методологічна та теоретична основа дослідження**

Загальнотеоретичну та методологічну основу дослідження складають закономірності суспільно-економічного розвитку соціальних систем, об'єктивні економічні закони. В роботі використано також методи наукового пізнання: аналіз, синтез, порівняння історичних, економічних та правових явищ, структурний, логічний методи, метод моделювання та прогнозування.

При написанні дисертації автор спирався на відповідні роботи з різних галузей права. Опрацьовано значну кількість наукової літератури, в тому числі іноземної, і до того ж не лише з цивільного права, а й із теорії, економіки, історії права, юридичної логіки, порівняльного правознавства, цивільного римського права.

У дисертації проведено аналіз чинного законодавства у сфері аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та звітності, деяких положень проекту Цивільного кодексу України. Враховано в ній і міжнародні стандарти з обліку й аудиту та положення нор-

мативних актів ряду зарубіжних країн, зокрема США, Великобританії, Франції, Німеччини, що стосуються даної теми.

У зв'язку з темою дисертації було вивчено практичну діяльність різних аудиторських фірм, зокрема: «Львівіаудит», «Діло-Аудит», «Баланс», «Артур Андерсен», «Незалежний аудит» тощо, а також Аудиторської палати України як органу, що здійснює регулювання й контроль за діяльністю аудиторів і аудиторських фірм на території України.

### **Джерелознавча база дисертації**

При написанні дисертації було використано праці таких українських вчених-цивілістів: Д.В.Бобрової, М.В.Гордона, А.С.Довгерта, В.М.Коссака, Н.С.Кузнєцової, В.В.Луця, Г.К.Матвєєва, О.А.Підопригори, А.М.Савицької, З.В.Ромовської, Я.М.Шевченко, а також — Ю.Г.Басіна, М.І.Брагинського, С.М.Братуся, О.С.Йоффе, О.О.Красавчикова, Л.А.Лунца, І.Б.Новицького, В.А.Ойгензіхта, М.П.Ринга, В.М.Селіванова, А.О.Собчака, Ю.К.Толстого, Р.О.Халфіної та багатьох інших дослідників, що склало солідний фундамент цієї роботи.

Автор також використав у своїй роботі вивчені й проаналізовані ним праці українських, російських та іноземних авторів з питань аудиту: Р.Адамса, В.Д.Андрєєва, А.С.Антонова, Є.А.Аренса, М.Т.Білухи, С.Ф.Голова, Ю.А.Данилевського, В.П.Завгороднього, С.Я.Зубілевич, Дж. К.Лоббека, Ж.Леворша, С.Г.Пепеляєва, Е.А.Петрика, О.Петрика, А.А.Терехова та ін., численну вітчизняну й іноземну монографічну та дисертаційну літературу, періодичні видання, що так чи інакше стосуються предмета дослідження.

## Наукова новизна дослідження

Наукова новизна роботи полягає в тому, що в Україні вперше на рівні дисертації систематизовано розглядаються питання договірних взаємовідносин аудиторів (аудиторських фірм) з клієнтами-замовниками.

У дисертації проводиться комплексне юридичне та інформаційне вивчення проблеми становлення аудиторської діяльності. Такий аспект дослідження дав змогу зібрати багатий матеріал та зробити висновки, які мають теоретичне і практичне значення.

Новизна наукових досліджень, оцінок, висновків, пропозицій і рекомендацій, які складають основний зміст дисертації, безперечно певною мірою зумовлена актуальністю теми, оскільки ця робота є першим дослідженням договору на проведення аудиту. Її положення або вперше сформульовані, або по-новому аргументовані.

У дисертації сформульовано наступні нові, або такі, що містять елементи новизни положення:

1. Про необхідність вдосконалення законодавчого визначення поняття «аудиторська діяльність», яке повинне містити основні ознаки цієї діяльності.

Аудиторська діяльність — як вид підприємницької діяльності включає в себе процес перевірки публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарського стану суб'єктів підприємницької діяльності з метою їх оцінки і визначення достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству, міжнародним стандартам та встановленим нормативам (аудит), а також надання інших супутних аудиту послуг.

2. Про необхідність уточнення поняття «аудит».

Аудит — це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарського стану суб'єктів підприємницької діяльності з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

3. Про недопустимість ототожнення аудиту з ревізією, судово-бухгалтерською експертизою.

4. Про внесення змін до статті 8 Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме виключення аудиторського висновку як одного з документів, що входить до складу публічної бухгалтерської звітності.

6. Про необхідність законодавчого закріплення визначення договору на проведення аудиту як нового інституту в цивільному праві.

За договором на проведення аудиту аудитор чи аудиторська фірма як виконавець зобов'язується своїми силами і засобами здійснити перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, а також надати інші супутні аудиту послуги і дати замовнику аудиторський висновок чи інший офіційний документ у встановлений термін, а замовник зобов'язується надати виконавцю необхідну документацію та іншу інформацію, а по завершенні робіт — оплатити їх.

7. Про визначення характерних рис договору на проведення аудиту й віднесення його на цій підставі до змішаного виду договорів, в якому домінують риси договору підяду.

8. Про уточнення істотних умов, що складають зміст договору, на основі аналізу ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність», Нормативу № 2 «Договір на проведення аудиту» та Типового договору про надання аудиторських послуг, і від-

несення до таких умов: предмета і ціни договору (розміру та умов оплати), масштабу (обсягу) перевірки, строків і місця проведення перевірки.

9. Про необхідність вдосконалення чинного законодавства України, що регулює:

- сферу аудиторської діяльності;
- договір на проведення аудиту.

Вносяться, зокрема, пропозиції про прийняття окремих нормативних актів в сфері договору на проведення аудиту, які б регулювали питання, не визначені чинним законодавством України:

- особливості укладення і розірвання договору;
- права і обов'язки сторін за договором на проведення аудиту;
- особливості виконання договору;
- відповідальність сторін.

10. Пропонується усунути суперечності між положеннями Закону України «Про аудиторську діяльність» і положеннями нормативів аудиту, прийнятих Аудиторською палатою України, та Типового договору про надання аудиторських послуг шляхом внесення відповідних змін і доповнень до вказаних нормативних актів.

### **Наукова і практична значимість результатів дисертаційного дослідження**

Висновки дисертації можуть бути використані у процесі роботи над новою редакцією Закону України «Про аудиторську діяльність», для вдосконалення вже існуючих нормативів аудиту та розробки нових.

Дисертаційне дослідження може бути корисним у плані підготовки підручників і навчальних посібників для викладачів та студентів юридичних і економічних факультетів, а також при викладанні курсу «Цивільне право», зокрема, в частині «Зобов'язальне право», та спецкурсу «Правове регулювання аудиторської діяльності в Україні», на курсах з підготовки до здачі іспиту на отримання кваліфікаційного сертифікату аудитора, а також у практичній роботі аудиторів.

Частина сформульованих у дисертації положень і висновків мають дискусійний характер і можуть стати підставою для подальших наукових досліджень.

#### Апробація результатів дослідження

Результати дослідження були апробовані і знайшли своє відображення в публікаціях, автор також користувався ними при проведенні лекційних і практичних занять з цивільного права, у виступах на міжнародних, всеукраїнських та регіональних конференціях, «круглих столах», семінарах: «Проблеми становлення аудиторської діяльності в Україні» (Львів, 1994); «Вільна економічна зона — форма регіонального розвитку» (Чернівці, 1994); «Бухгалтерський облік. Аудит. Право» (Бірінгем, Великобританія, 1995); «Стан кодифікаційного процесу в Україні: системність, пріоритет, уніфікація» (Львів, 1995); «Інтеграція України в світовий фінансово-інвестиційний ринок» (Київ, 1996); «Україна в Раді Європи: правові питання» (Київ, 1996); «Міжнародне економічне право» (Івано-Франківськ, 1996) тощо. Окремі положення дисертації увійшли в спільну з В.В.Посполітаком наукову роботу «Новий вид професійної діяльності на ринку цінних паперів України (правовий аспект обліку права

власності на іменні цінні папери)», за яку отримано грамоту від Президії НАН України (1997). Результати проведеного наукового дослідження обговорювалися на засіданнях кафедри цивільного права і процесу Львівського державного університету ім. І.Франка. Робота пройшла попередній захист на науковій конференції цієї кафедри.

### Структура роботи

Дисертація складається з вступу, трьох глав, висновків та бібліографії.

### ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обгрунтовано актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, його теоретичне і практичне значення, визначено мету й завдання дослідження, охарактеризовано законодавчу та теоретичну бази, а також викладено положення, які виносяться на захист.

Перша глава «АУДИТ ТА АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ: ЇХ ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ» складається з двох параграфів і присвячена характеристиці загальних понять аудиторської діяльності та аудиту, їх становленню, закріпленню й розвитку в чинному законодавстві України.

У першому параграфі *«Поняття аудиту та аудиторської діяльності як виду підприємницької діяльності»* розглядаються економічні, історичні, концептуальні (теоретичні) підстави виникнення аудиторської діяльності та аудиту як в Україні, так і зарубіжжям. Аналізуються визначення понять «аудиторська діяльність»

та «аудит» у вітчизняному й зарубіжному законодавстві та літературі, на основі чого стає можливим зробити висновки про неточності й суперечності в цих визначеннях, а також з'ясується зміст даних понять. На основі цього аналізу в дисертації робиться висновок про необхідність вдосконалення визначень «аудиторська діяльність» та «аудит», а саме: аудит - це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарського стану суб'єктів підприємницької діяльності з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Аудиторська діяльність - як вид підприємницької діяльності включає в себе процес перевірки публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарського стану суб'єктів підприємницької діяльності з метою їх оцінки і визначення достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству, міжнародним стандартам та встановленим нормативам (аудит), а також надання інших супутніх аудиту послуг.

Аудиторська діяльність є видом підприємницької діяльності, оскільки в силу ст.4 Закону України «Про підприємництво»<sup>1</sup> вона підлягає ліцензуванню.

У зв'язку з порівняно недавнім виникненням аудиту в Україні його інколи ототожнюють з ревізією, судово-бухгалтерською експертизою, що є недопустимим. Тому в дисертаційному дослідженні визначено спільні для аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи риси, і критерії, за якими аудит відрізняють від названих видів діяльності, що дає змогу чіткіше зрозуміти суть і призначення аудиторської діяльності.

---

<sup>1</sup> Відомості Верховної Ради України. — 1991. — №14. — Ст168.

Для правильного розуміння суті аудиту важливе значення має класифікація його за окремими видами. У законодавстві, зарубіжній і вітчизняній літературі робляться спроби такої класифікації, яка, проте, не є вичерпною. У дисертації перелічено найбільш поширені види аудиторської діяльності, оскільки вони мають певне значення для подальшого дослідження: аудит за-законом, приватний аудит, внутрішній аудит, зовнішній аудит, комплексний аудит, правовий і бухгалтерський аудит тощо. Особливу увагу автор звертає на аудит за-законом (обов'язковий аудит), бо зараз серед теоретиків, практиків і політиків точиться гостра дискусія з приводу закріплення цього виду аудиту в проекті нового Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність». Автор вважає, що в Законі слід закріпити положення, згідно з яким аудиторські перевірки повинні бути обов'язковими для тих господарюючих суб'єктів, що публікують свою фінансову звітність, або для яких це передбачено законодавчими актами, для інших же господарюючих суб'єктів аудит повинен проводитися добровільно.

У параграфі другому *«Загальна характеристика законодавства, що регулює аудиторську діяльність»* проводиться аналіз чинного законодавства України про аудиторську діяльність і передусім Закону України «Про аудиторську діяльність», прийнятого Верховною Радою України 22 квітня 1993 року, та інших законів, зокрема: «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про банки і банківську діяльність», «Про державну

податкову службу України», «Про банкрутство» тощо. В дисертаційному дослідженні також відзначено позитивні й негативні моменти проекту Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Аудиторська діяльність здійснюється на основі міжнародних і національних стандартів, тому важливим є визначення співвідношення між міжнародними й національними стандартами аудиту. Прийняті Аудиторською палатою України нормативи аудиту: №1 «Мета та завдання проведення аудиту»; №2 «Договір на проведення аудиту»; №3 «Основні принципи, які регулюють аудит»; №13 «Аудиторський висновок» (1995); №8 «Аудиторські свідчення» та №12 «Документальне оформлення аудиту» (1996) містять істотні суперечності й невідповідності Закону «Про аудиторську діяльність». Ось чому автор вказує на необхідність внесення змін і доповнень до цих нормативних актів.

Глава друга «ЮРИДИЧНА ПРИРОДА ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ» присвячена детальному аналізу особливостей та характерних рис договору на проведення аудиту як договору, на підставі якого виникають відносини між аудитором (аудиторською фірмою) та його клієнтом-замовником.

· Відомості Верховної Ради України. — 1993. — №23. — Ст.243.

· Відомості Верховної Ради України. — 1995. — №14. — Ст. 93; 1991. — №29. — Ст.377; 1991. — №14. — Ст.168; 1991. — №24. — Ст.272; 1991. — №49. — Ст.682; 1991. — №25. — Ст.281; 1991. — №6. — Ст.37; 1992. — №31. — Ст.440.

· Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — №5.

· Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — №3.

У параграфі першому цієї глави *«Поняття та риси договору на проведення аудиту»* зазначено, що в окремих випадках вияву волі сторін передує обов'язкова вимога про його укладення (обов'язковий аудит).

Договір на проведення аудиту є двостороннім, оплатним, консенсуальним і казуальним. При порівнянні договору на проведення аудиту з договором підряду й договором про надання послуг впливає висновок, що цей договір є змішаним, в якому домінують риси договору підряду.

Договір на проведення аудиту, який укладається між юридичними особами і громадянами-підприємцями, є видом господарського договору. Але оскільки укладення, виконання і припинення цього договору регламентується не тільки відповідними статтями Арбітражного-процесуального кодексу України, але й Цивільного кодексу, а поняття «господарський договір» є видовим щодо родового поняття цивільно-правового договору, то є підстави зробити висновок, що договір на проведення аудиту є договором цивільно-правовим.

На основі аналізу всіх характерних рис договору на проведення аудиту дається його визначення: «За договором на проведення аудиту аудитор чи аудиторська фірма як виконавець зобов'язується своїми силами і засобами здійснити перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, а також надати інші супутні аудиту послуги і дати замовнику аудиторський висновок чи інший офіційний документ у встановлений термін, а замовник зобов'язується надати виконавцю необхідну документацію та іншу інформацію, а по завершенні робіт - оплатити їх».

Параграф другий «Сторони договору. Порядок укладення і розірвання договору на проведення аудиту» глави другої присвячений характеристиці сторін договору на проведення аудиту, в якому аудитор (аудиторська фірма) діє як виконавець, а замовником виступає господарюючий суб'єкт або користувач бухгалтерської звітності (уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів, у тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори (як українські, так і іноземні) та інші особи, які згідно з чинним законодавством мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності).

Автор вказує на існуючі в законі вимоги до аудитора й аудиторської фірми, відповідність яким дає їм право укласти договір.

При аналізі порядку укладення і розірвання договору на проведення аудиту відзначено, що він підпорядковується вимогам передбаченим у Цивільному та Арбітражно-процесуальному кодексах України. Але особливостями цього договору є те, що перед його укладенням: а) сторони надсилають одна одній листи, які в міжнародній практиці називаються листами-зобов'язаннями і в яких можуть бути визначені окремі умови майбутнього договору; б) аудитори (аудиторські фірми) мають право проводити попередню експертизу з метою визначення обсягу робіт.

Оскільки звернення замовника про укладення договору на проведення аудиту нерідко робиться із запізненням, дисертант пропонує закріпити в Законі таке правило: «Господарюючі суб'єкти, для яких законодавством встановлене обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 листопада поточного року

звернутися до аудитора (аудиторської фірми) з проханням провести переговори про укладення договору».

У параграфі третьому *«Визначення змісту договору»* аналізуються істотні умови договору на проведення аудиту, закріплені в ч.3 ст.20 Закону України «Про аудиторську діяльність», зокрема: предмет і строки перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін тощо

Цей перелік істотних умов не є вичерпним, оскільки в Нормативі №2 «Договір на проведення аудиту» та Типовому договорі про надання аудиторських послуг вказано й інші істотні умови.

Отож аналізуючи проблему істотних умов договору на проведення аудиту, автор приходять до висновку, що сукупність умов про предмет й ціну договору (розмір та умови оплати), масштаб (обсяг) перевірки, строк і місце проведення аудиторської перевірки складатимуть основний зміст договору на проведення аудиту.

У главі третій — **«ПРОБЛЕМИ ВИКОНАННЯ ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ЙОГО ПОРУШЕННЯ»** розглядаються особливості виконання договору на проведення аудиту та проблеми відповідальності сторін за його порушення.

У параграфі першому *«Вимоги, що ставляться до виконання договору»* простежуються особливості виконання договору на проведення аудиту по трьох основних стадіях, що виділяються в літературі: 1) організаційній; 2) матеріальній і 3) техніко-юридичній стадіях виконання договору.

Предметом договору на проведення аудиту є проведення аудиторської перевірки, надання інших супутних аудиту послуг та оформлення їх результату, а саме передача замовникові аудиторського висновку або іншого офіційного документа, які за своїми якісними й кількісними показниками мають відповідати вимогам Закону «Про аудиторську діяльність», Нормативу 13 «Аудиторський висновок» та іншим нормативам і стандартам аудиту.

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору підтверджується актом здачі-приймання аудиторського висновку або іншого офіційного документа, підписаного сторонами.

Автор також зазначає, як сьогодні на практиці визначається вартість аудиторських робіт, використовуючи приклад деяких західних країн. В Україні існує декілька підходів, з яких основними є: 1) людино-день — вартість робіт коливається приблизно від 10 до 100-150 доларів США в еквіваленті до національної валюти України; 2) людино-година — вартість від 6 до 10-15 доларів США; 3) за аналогією із заробітною платою головного бухгалтера. В цьому разі аудитор, знаючи зарібок головного бухгалтера замовника (клієнта), множить його на кількість місяців періоду, що перевіряється, і додає до отриманої суми 35-40%; 4) за обсягом документації тощо.

У кінці першого параграфа вказуно, що для забезпечення виконання договору на проведення аудиту можуть бути застосовані передбачені Цивільним кодексом України способи забезпечення виконання зобов'язань: неустойка (штраф, пеня), застава, порука, гарантія. Автор відзначає, що на практиці найчастіше застосовується неустойка.

Параграф другий *«Відповідальність сторін за договором на проведення аудиту»* присвячений проблемам відповідальності сторін за договором на проведення аудиту в разі порушення його умов аудитором (аудиторською фірмою) чи замовником.

Міжнародні нормативи з аудиту та супутних йому робіт свідчать, що найвища відповідальність аудитора повинна наступати за результати аудиту фінансової звітності та перспективної фінансової інформації, помірною — за виконання оглядових перевірок.

За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитор несе цивільно-правову та іншу відповідальність. Згідно зі ст.25 цього Закону за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства. Ця норма викликає сумнів, оскільки на відміну від аудитора чи керівника аудиторської фірми сама аудиторська фірма як юридична особа не може нести жодних видів відповідальності, окрім майнової.

Розмір майнової відповідальності аудиторів не повинна перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини, отже, як показує практика, аудиторі несуть обмежену відповідальність. Але при стягненні збитків повинна бути обов'язково врахована й вина замовника, якщо він вчасно не надав аудитору необхідних документів і незабезпечив умов для роботи.

За прострочення виконання договору на проведення аудиту відповідно до п.2.5 Типового договору на виконання аудиторських послуг встановлено, що винна сторона сплачує іншій стороні штраф у розмірі 1% за кожен день прострочення, але не

більше 50% від загальної суми платежу. За інші порушення договору законодавством не встановлює жодних санкцій.

Виконавець не несе відповідальності перед замовником, якщо було порушено початковий термін проведення робіт, тобто коли аудитор несвоєчасно приступає до виконання робіт. Санкції, які при цьому можуть бути застосовані до аудитора, законодавством не передбачено. Тому автор пропонує передбачити в договорі нарахування пені за порушення початкових термінів проведення перевірки в розмірі 2% за кожен день прострочки, але не більше 8% від загальної суми платежу.

За наявності в роботі аудитора істотних відступів від договору або інших істотних недоліків замовник має право вимагати розірвання договору з відшкодуванням збитків (ч.2 ст.344 ЦК). Коли ж виконана робота не відповідає умовам договору, то протягом п'яти робочих днів після її завершення замовник повинен подати акт із зазначенням необхідних доробок і строку їх виконання, а аудитор зобов'язаний своїми силами й за свій рахунок усунути всі недоліки у визначений замовником строк.

Розподіл відповідальності за висновок про звітність та за фінансову звітність між аудитором і замовником ґрунтується на «Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» та ст.11, 30 Закону України «Про аудиторську діяльність», які передбачають, що відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України, своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам покладається на керівника господарюючого суб'єкта. З міжнародних нормативів аудиту, стандартів Великобританії та США також впливає, що основна

відповідальність за попередження й виявлення обману та помилок покладається на керівництво підприємства.

Невигідні правові наслідки настають для замовника також у разі порушення ним свого обов'язку щодо приймання й оплати виконаної аудитором роботи. Ці правові наслідки законодавством спеціально не визначено. Тут не виключено застосування санкцій у вигляді неустойки (пені, штрафу). Так, Типовим договором на виконання аудиторських послуг передбачено штрафні санкції для замовника в разі затримки розрахунку з виконавцем: він сплачує штраф у розмірі 1% за кожен день затримки, але не більше 50% від загальної суми платежу.

Аналогічну відповідальність за неприйняття (затримку прийняття) замовником виконаної аудитором роботи доцільно запровадити в Законі «Про аудиторську діяльність» або Нормативі №2 «Договір на проведення аудиту»

У разі ненадання аудитору перед перевіркою відповідного приміщення та матеріалів бажано передбачити в договорі за кожен день невиконання цих умов пеню, розмір якої визначається за домовленістю сторін.

У «Висновках» підведено основні підсумки проведеного дослідження, а також наведено статті, які враховуючи все вищезазначене, пропонується внести до Цивільного кодексу України, сформулювавши їх таким чином:

«Стаття \_\_\_\_\_. **Поняття договору на проведення аудиту**

За договором на проведення аудиту аудитор (аудиторська фірма) як виконавець зобов'язується своїми силами і засобами здійснити перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єкту господарювання, а також надати інші супутні аудиту послуги і

дати замовнику аудиторський висновок чи інший офіційний документ у встановлений термін, а замовник зобов'язується надати виконавцю необхідну документацію та іншу інформацію, а також прийняти роботу і оплатити її.

#### Стаття \_\_\_\_\_. **Істотні умови договору на проведення аудиту**

Істотними умовами договору на проведення аудиту є предмет і ціна договору, масштаб перевірки, строк і місце проведення перевірки.

#### Стаття \_\_\_\_\_. **Виконання договору**

Документом, що засвідчує виконання договору на проведення аудиту є акт здачі-приймання аудиторського висновку або іншого офіційного документа.

#### Стаття \_\_\_\_\_. **Строк договору на проведення аудиту**

1. Строк договору з виконання аудиторської перевірки визначається за домовленістю сторін, якщо інше не передбачено законом або іншими правовими актами.

2. Договір на проведення аудиту може бути виконаний достроково, якщо інше не передбачено договором.

#### Стаття \_\_\_\_\_. **Відповідальність аудитора (аудиторської фірми)**

Аудитор (аудиторська фірма) несе майнову відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків у розмірі, що не може перевищувати фактично завданих збитків, якщо інше не передбачено договором.

#### Стаття \_\_\_\_\_. **Відповідальність замовника**

Замовник несе майнову відповідальність за несвоєчасне надання аудитору (аудиторській фірмі) необхідного йому для проведення перевірки приміщення, документів, а також за несвоєчасне приймання виконаної аудитором (аудиторською фірмою) роботи.

Положення дисертації відображені в публікаціях

1. Проблеми відповідальності аудиторів та аудиторських фірм //Тези всеукраїнського науково-практичного семінару «Проблеми становлення аудиторської діяльності в Україні». — Львів, 1994. — С.53-55.
2. Проблеми аудиту та відповідальність аудитора при проведенні аудиторської перевірки суб'єктів ВЕЗ //Співавтор О.Данилевич. — Тези міжнародної науково-практичної конференції. — Чернівці, 1994. — С.154-157.
3. До питання про поняття договору на проведення аудиту //Вісник Львівського державного університету. — Львів, 1994. — С.41-44.
4. Новий інститут у цивільному праві: договір на проведення аудиту //Стан кодифікаційного процесу в Україні: системність, пріоритети, уніфікація. — К.,1995. — С.54-55.
5. Новий інститут у цивільному праві: договір на проведення аудиту //Юридична практика. — 1996. — №21-22 (31-32).
6. Аудит: західний досвід //Закон і бізнес. — 1996. — №1. — 4 січня.
7. Аудит: західний досвід. Відповідальність аудитора //Закон і бізнес. — 1996. — №2. — 10 січня.
8. Договір — як форма правового регулювання ринкових відносин //Методологічні проблеми приватного права. — К., 1996. — С.155-159.
9. Проблеми правового регулювання договору на проведення аудиту //Підприємництво, господарство і право. — 1996. — №11. — С.5-7.
10. Аудит — як вид підприємницької діяльності //Підприємництво, господарство і право. — 1997. — №1. — С.28-30.

Ханык-Посполитак Р. Ю. Договоры на проведение аудита.  
Рукопись

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.03. - Гражданское право; семейное право; гражданский процесс; международное частное право.

Институт государства и права им. В.М.Корецкого НАН Украины. Киев, 1997.

Основные идеи и смысл диссертации состоит в анализе аудиторской деятельности и аудита в общем, а также договора на проведение аудита в частности, его понятия, характерных черт и элементов, сторон, содержания, особенностей его исполнения, а также ответственности сторон.

Khanyk-Pospolitek R.U. Contracts of auditing.

Manuscript

Dissertation for obtaining the degree of Candidate of Science in Law under the specialisation code 12.00.03. - Civil Law; Family Law; Civil Procedure; International Private Law.

The Institute of State and Law named after V.M.Koretskiy NAS of Ukraine. Kyiv, 1997.

The main ideas and the sense of the dissertation consist in the analysis of auditing activity and audit in general, and the contract of auditing, in particular, its definition, distinctive features and elements, parties, content, specific of performance and liability of parties.

Ключові слова: «договір на проведення аудиту», «аудитор (аудиторська фірма)», «замовник», «аудит», «аудиторська діяльність», «договір підряду», «договір про надання послуг».



---

Підписано до друку 01.07.97р. Формат 60x84/16.  
Ум. друк. арк.1,0. Обл.-вид. арк. 1,0.  
Наклад 100. Зам. 222.

---

Відділ оперативної поліграфії  
Центру Міжнародної освіти  
227-12-75, 227-37-86

433772

**AB 38.331**