

УДК 347.764(477)

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2026.01.1.54>

## ПОНЯТТЯ ТА УМОВИ НАСТАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТОРА

**Файєр О.А.,***кандидат юридичних наук, доцент,**доцент кафедри міжнародних відносин,**ННІ «Каразінський інститут міжнародних відносин**та туристичного бізнесу»**Харківського національного університету**імені В.Н. Каразіна*

ORCID: 0000-0003-3193-3826

### **Файєр О.А. Поняття та умови настання професійної відповідальності аудитора.**

Актуальність дослідження зумовлена різними суспільно-правовими чинниками. В умовах реформування економіки України та гармонізації національного законодавства з нормами Європейського Союзу зростає значення аудиторської діяльності як інструменту забезпечення достовірності фінансової звітності та довіри користувачів до фінансової інформації. У цьому особливу актуальність набуває питання професійної відповідальності аудитора. Посилення вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та підвищення ролі громадського нагляду зумовлюють необхідність глибшого дослідження правових аспектів відповідальності аудиторів. Дослідження професійної відповідальності аудитора спрямоване на вдосконалення механізмів регулювання аудиторської діяльності, підвищення якості аудиторських послуг та зміцнення довіри до професії аудитора.

Джерельною базою дослідження є насамперед національне законодавство України, дослідження і порівняння якого потребує системного підходу в методах дослідження, а саме використання таких методів як: діалектичний, логіко-юридичний, системно-структурний, метод прогнозування і порівняльного правознавства. Окрему увагу серед джерел дослідження слід приділити аналізу прикладів із судової практики.

У статті, по-перше, зроблено висновок про те, що професійна відповідальність аудитора – це застосування до фізичної (аудитора), яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та зареєстрована у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності або юридичної (аудиторської фірми) особи, яка провадить аудиторську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами аудиту, а також може надавати неаудиторські послуги, у випадку завдання нею шкоди суб'єктам господарювання та/або третім особам при невиконанні або неналежному виконанні своїх професійних обов'язків, заходів державного примусу у вигляді санкцій (додаткових обтяжень), направлених на відновлення порушених прав та інтересів суб'єкта господарювання та/або третьої особи. По-друге, встановлено, що професійна відповідальність аудитора має наставати за наявності таких умов: протиправність аудитора, шкода, завдана клієнту, причинний зв'язок, та незалежно від вини аудитора.

**Ключові слова:** професійна відповідальність, аудитор, шкода, протиправність.

### **Faiier O.A. The concept and grounds of auditor professional liability.**

The relevance of this study is determined by various socio-legal factors. In the context of economic reform in Ukraine and the harmonization of national legislation with European Union standards, the importance of auditing as a tool for ensuring the reliability of financial statements and client confidence in financial information is increasing. The issue of auditor professional liability is particularly pressing. The tightening of the requirements of the Audit of Financial Statements and Auditing Activity Act of Ukraine and the increasing role of public control necessitate a more in-depth study of the legal aspects of auditor professional liability. The study of auditor professional liability aims to improve the mechanisms for regulating auditing activities, enhance the quality of audit services, and strengthen trust in this profession.

The source base for the research is the national legislation of Ukraine, the study and comparison of which requires a systematic approach to research methods, specifically the use of dialectical, logical-legal, systemic-structural, forecasting, and comparative law methods. Particular attention should be paid to the analysis of case law examples.

The article firstly concludes that the auditor's professional liability applies to an individual (auditor) who has confirmed their qualifications to perform auditing activities, has relevant practical experience, and is registered in the Register of Auditors and Audit Entities, or a business entity (audit firm) that audits financial statements and conducts audit activities in accordance with international auditing standards and may also provide non-audit services, if they cause harm to business entities and/or third parties due to failure to perform or improper performance of their professional duties, and state enforcement measures in the form of sanctions (additional encumbrances/rights) of a third party. Secondly, it is established that the auditor professional liability shall arise only under the following grounds: the auditor's wrongful conduct, damage caused to the client, causation, and regardless of the auditor's guilt.

**Key words:** professional liability, auditor, harm, wrongfulness.

**Постановка проблеми.** Аудит є одним з інструментів, що допомагає розвивати економічні та правові відносини, зокрема міжнародні, оскільки він забезпечує довіру до перевіреної фінансової інформації для її користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства). Забезпечення прозорості аудиторської діяльності, високого рівня довіри до результатів аудиторських послуг, а також створення ефективної системи контролю їх якості ґрунтується на формуванні та неухильному виконанні учасниками ринку аудиторських послуг своїх професійних обов'язків, дотримання норм чинного законодавства як національного, так і міжнародного у сфері здійснення аудиторської діяльності. В умовах розвитку інституту аудиту та посилення вимог до професійної діяльності аудиторів зростає потреба в науковому обґрунтуванні та пошуку дієвих механізмів притягнення зазначених осіб до професійної відповідальності. Активізація інтеграційних процесів і їх імплементація у сфері регулювання аудиторської діяльності актуалізують необхідність чіткого визначення професійної відповідальності аудитора.

**Стан опрацювання** проблематики. Питання, які досліджуються в наукових роботах щодо професійної діяльності, етики та відповідальності аудитора, вимагають додаткового опрацювання. Наприклад, С.В. Шульга, Є.О. Кушнір та Є.Ю. Пархоменко розкривають в своїх дослідженнях сутність, складові компоненти та елементи професійної аудиторської діяльності, підкреслюють нові виклики та вимоги дотримання професійної етики як гаранта підвищення довіри до професії аудитора [11, 12]. О. Кологойда та О. Горяєва розглядає в своїх наукових роботах загальні питання притягнення аудиторів до дисциплінарної відповідальності, визначають поняття, ознаки та особливості дисциплінарної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм, порушують питання застосування дисциплінарно-господарських санкцій до аудиторів та аудиторських фірм [3].

Отже, сучасні наукові дослідження розкривають суть професійної аудиторської діяльності, визначають роль професійної етики аудитора, торкаються питань дисциплінарної відповідальності аудитора в межах трудового права, але не визначають поняття професійної відповідальності аудитора та її місце в системі юридичної відповідальності. На нашу думку, професійна відповідальність аудитора є інструментом забезпечення як економічної безпеки держави, так і фінансової стабільності приватних осіб. Отже, зазначені питання потребують детального дослідження, а саме: розуміння правової природи і значення професійної відповідальності аудитора в системі юридичної відповідальності.

**Метою статті** є формування комплексного підходу до розуміння поняття, підстав та умов настання професійної відповідальності аудитора.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, аудиторська діяльність – це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [9]. Серед послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) виділяють чотири основні групи: завдання з надання впевненості; супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг; інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм); організаційне та методичне забезпечення аудиту [1, с. 45]. Головною метою аудиту є надання користувачам фінансових звітів впевненості в тому, що ці звіти дають достатньо точну інформацію про стан підприємства на певну дату [5, с. 68]. Аудиторська діяльність, як правильно зазначено в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» повинна бути саме професійною [9]. Якість аудиторської діяльності в першу чергу залежить від кваліфікації аудитора та персоналу аудиторської фірми, його обізнаності в технологіях перевірок та нормах чинного законодавства [6, с. 29]. Ст. 4 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», визначені вимоги до аудитора [9]. Отже, аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності, набуття практичного досвіду в порядку, визначе-

ному цим Законом, та реєстрації у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після реєстрації його у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності як суб'єкта аудиторської діяльності. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець або у складі аудиторської фірми. Право на отримання сертифіката аудитора мають фізичні особи, які мають вищу освіту, практику з аудиторської діяльності не менше трьох років та пройшли іспити щодо підтвердження високого рівня знань, що підтверджується Свідоцтвом про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

Процес оцінки якості аудиторської діяльності – це безпосередня характеристика того, наскільки реалізуються вимоги, визначені в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», в Положенні «Про Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні», затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/3, в Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затвердженої Рішенням Аудиторської палати України від 26.09.2013 р. № 279/7, «Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4 [9, 7, 4, 8].

Критеріями якості аудиторської діяльності можуть бути: по-перше, дотримання аудиторами професійних стандартів; дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених Аудиторською палатою України; вимог професійної етики, в тому числі незалежності; вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». По-друге, дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог законодавчих і нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність, зокрема, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; дотримання вимог щодо обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту; відповідність критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифікату, розмір частки засновників, вимоги до керівника аудиторської фірми); отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; дотримання умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; реалізація прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм; дотримання спеціальних вимог, у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг, необхідному для якісного виконання таких послуг, часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора; дотримання вимог щодо відповідальності аудиторів та аудиторських фірм та інше. По-третє, забезпечення потреб користувачів, зокрема, відповідність звітів та аудиторських висновків умовам поставленого завдання, визначеного в договорі про надання аудиторських послуг [10, с. 242; 2, с. 44-46].

Аудиторська діяльність завжди пов'язана з ризиками, що виникають в процесі її здійснення, як для суб'єкта господарювання, в якому проводиться аудит, так і для третіх осіб, діяльність яких залежить від фінансового стану суб'єкта господарювання, про який третя особа дізнається з аудиторського висновку або із засобів масової інформації, де публікується звітність суб'єкта господарювання. Аудиторський ризик – це ризик, пов'язаний з тим, що аудитор прийде до висновку про те, що фінансова звітність вірно та об'єктивно відображає реальний стан справ [13, с. 2-3]. Отже, здійснюючи аудиторську діяльність, аудитор є потенційним завдавачем шкоди суб'єктам господарювання та/або третім особам внаслідок допущення ним професійних помилок.

Професійна відповідальність аудитора – це застосування до фізичної (аудитора) або юридичної (аудиторської фірми) особи, яка здійснює аудиторську діяльність, має сертифікат Аудиторської палати України та внесена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, у випадку завдання нею шкоди суб'єктам господарювання та/або третім особам при невиконанні або неналежному виконанні своїх професійних обов'язків, заходів державного примусу у вигляді стягнень, направлених на відновлення порушених прав та інтересів суб'єкта господарювання та/або третьої особи.

Професійна відповідальність аудитора має наставати за наявності таких умов, як протиправність, шкода у суб'єкта господарювання та/або третіх осіб, причинний зв'язок і незалежно від вини аудитора (аудиторської фірми).

Протиправність поведінки фізичної (аудитора) або юридичної (аудиторської фірми) особи, яка здійснює аудиторську діяльність полягає у порушенні вимог законодавчих та інших нормативно-правових актів, що призводить до порушення умов договору про надання аудиторських послуг та допущення аудитором професійних помилок, під якими розуміються дії або бездіяльність, які

полягають у відхиленні фактичних результатів аудиторської діяльності від очікуваних, та тягне за собою негативні особисті та/або майнові наслідки для суб'єктів господарювання та третіх осіб. Такі помилки проявляються у некваліфікованому проведенні аудиту; наданні невірних рекомендацій аудитором; несвоєчасному виконанні робіт; несанкціонованому розголошенні інформації та інше.

Шкода у суб'єкта господарювання та/або третіх осіб, пов'язана з отриманням ними негативних наслідків внаслідок здійснення аудиторської діяльності неналежної якості, тобто не у відповідності до умов договору про надання аудиторських послуг, або нездійснення її взагалі.

Причинний зв'язок між протиправною поведінкою фізичної (аудитора) або юридичної (аудиторської фірми) особи, яка здійснює аудиторську діяльність та негативними наслідками, що виникли в результаті допущення професійних помилок особою, яка здійснює аудиторську діяльність.

Отже, встановлення підвищеної відповідальності для аудиторських фірм та аудиторів переслідує мету захистити інтереси суб'єктів господарювання та/або третіх осіб, які можуть зазнати шкоди від невиконання або неналежного виконання аудиторами своїх професійних обов'язків.

Відповідно до ст. ст. 42-45 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» за вчинення професійного проступку аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може бути притягнений до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження. Окрім того, відповідно до ст. 43 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності, або інших аудиторських послуг, вимога щодо надання яких передбачена законодавством. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються [9]. Ми вже зазначали, що професійна відповідальність аудитора може наставати незалежно від вини, і у випадку настання професійної відповідальності аудитора, вона має наставати незалежно від вини, оскільки аудиторська діяльність є підприємницькою діяльністю, особа, яка здійснює аудиторську діяльність повинна відповідати жорстким вимогам, переліченим в законі, здійснення самої аудиторської діяльності можливе лише за наявності внесення аудитора (аудиторської фірми) до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності та за наявності сертифіката у аудитора. Перелічені вимоги вирізняють аудиторську діяльність серед інших видів професійної діяльності. Окрім цього, розмір відповідальності аудитора не повинен обмежуватися лише відшкодуванням реальних збитків. При настанні професійної відповідальності, аудитор має сплатити суб'єкту господарювання та/або третій особі ще й неустойку, розмір якої може визначатися не тільки законом, але й домовленістю сторін, за якою він може перевищувати встановлений законом розмір.

**Висновки.** Отже, професійна відповідальність аудитора, є неминучим наслідком завдання шкоди суб'єктам господарювання та/або третім особам. Професійні помилки осіб, які надають аудиторські здатні завдати суттєву шкоду фінансовому стану та діловій репутації суб'єктів господарювання та/або третім особам, оскільки, ці особи виконують свої професійні обов'язки за наявності обставин, які є ризикованими.

Зміст професійної відповідальності аудитора, який є особою, що здійснює професійну діяльність, полягає в застосуванні до фізичної (аудитора) або юридичної (аудиторської фірми) особи, яка здійснює аудиторську діяльність, має сертифікат Аудиторської палати України та внесена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, у випадку завдання нею шкоди суб'єктам господарювання та/або третім особам при невиконанні або неналежному виконанні своїх професійних обов'язків, заходів державного примусу у вигляді стягнень, направлених на відновлення порушених прав та інтересів суб'єкта господарювання та/або третьої особи.

Умовами настання професійної відповідальності аудитора є: протиправність, шкода та причинний зв'язок. На наш погляд професійна відповідальність аудитора має наставати незалежно від вини особи, яка здійснює професійну аудиторську діяльність (в тому числі і за її відсутності) у випадках, встановлених законом або договором, отже, має бути підвищеною, більш суворою порівняно із відповідальністю, що настає за наявності вини правопорушника. Окрім цього, розмір відповідальності аудитора не повинен обмежуватися лише відшкодуванням реальних збитків. При настанні професійної відповідальності, аудитор має сплатити суб'єкту господарювання та/або третій особі ще й неустойку, розмір якої може визначатися не тільки законом, але й домовленістю сторін, за якою він може перевищувати встановлений законом розмір.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Гаргола Ю.Г. Ринок аудиторських послуг та можливості його розвитку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* Випуск 2 (44). 2008. С. 43-48.

2. Дорош Н. Договір на проведення аудиту. *Вісник податкової служби України*. № 11. 2001. С. 44–47.
3. Кологойда О., Горяєва О. Дисциплінарна відповідальність аудиторів та аудиторських фірм (за матеріалами судової практики). *Підприємництво, господарство і право*. № 8/2017. 2017. С. 79–85. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/8/17.pdf>.
4. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затвердженої Рішенням Аудиторської палати України від 26.09.2013 р. № 279/7. [https://zakononline.ua/documents/show/478483\\_\\_\\_733958](https://zakononline.ua/documents/show/478483___733958).
5. Лисенко Н. Збираєтесь провести обов'язковий аудит фінансової звітності? Як вибрати аудитора? *Страхова справа*. №1. 2005. С. 67–69.
6. Лубенченко О.Е. Формування конкурентних переваг аудиторських фірм. *Економіка та управління*. № 1. 2007. С. 25–29.
7. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2\\_4230-07#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_4230-07#Text).
8. Положення «Про Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні»: рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/3. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2\\_3230-07#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_3230-07#Text).
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
10. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту. *Актуальні проблеми економіки*. № 5. 2009. С. 237–248.
11. Шульга С.В., Кушнір Є.О. Сутність та основні елементи професійної аудиторської діяльності. *Сталий розвиток економіки*. № 1 (42), (2019). 2019. С. 201–207. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/issue/view/5>.
12. Шульга С.В., Пархоменко Є.Ю. професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*, № 3. 2019. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/3\\_2019/49.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/3_2019/49.pdf).
13. Чернишов С. Сінергія інтеграції інформаційних потоків в рішенні задач держави та бізнесу. *Insurance Top*. № 1. 2008. С. 2–3.

Дата першого надходження рукопису до видання: 12.01.2026  
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 26.01.2026  
Дата публікації: 2.02.2026