

М. М. ЗВЕРЄВ

ПОНЯТТЯ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ОЗНАКИ

Рассмотрено понятие субъектов аудиторской деятельности, их виды. На основе анализа признаков субъекта хозяйствования систематизированы признаки, характеризующие субъект хозяйствования, занимающийся аудиторской деятельностью.

The concept of subjects of public accountant activity is considered At of the article; by the road of is analysed signs of subject of menage, systematized signs, which characterize subject of menage which gets busy to public accountant activity.

© ЗВЕРЄВ Мар'ян Михайлович – менеджер з адміністративних питань ТОВ «Олімп-консалт»

Процес реформування економіки зумовив зміни у складі суб'єктів господарювання, а також у їх правовому статусі. Дані зміни пов'язані з появою суб'єктів господарювання, діяльність яких спрямована на отримання прибутку. До них належать і суб'єкти аудиторської діяльності. Дослідження правового статусу суб'єктів господарювання проводили такі учені, як С.С. Алексєєв, А.Г. Бобкова, Г.Л. Знаменський, В.К. Мамотов, В.В. Лаптев, В.С. Мартем'янов, В.В. Хахулін, С.Н. Грудницька та ін.¹ Проте правовий статус суб'єктів аудиторської діяльності вимагає додаткового дослідження.

Правове положення даних суб'єктів господарювання регулюється нормами господарського законодавства, водночас залишається низка питань, вирішення яких необхідно закріпити в законодавстві, оскільки невизначеність у правовому статусі цих суб'єктів позначається в цілому на ефективності їх господарської діяльності. Особливо гостро питання ефективного правового забезпечення аудиторської діяльності постає в умовах світової кризи, коли дедалі більшої уваги потребує перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що, у свою чергу, сприяє не лише захисту інтересів власника, а й захисту інтересів інших учасників споживчого ринку. Це свідчить про актуальність розробки питань про правовий статус суб'єктів господарювання у сфері аудиторської діяльності.

Одними з нагальних питань, що вимагають вирішення у сучасних умовах, є уточнення поняття і видів суб'єктів аудиторської діяльності, а також найбільш прийнятних для них організаційних форм господарювання. Необхідність доопрацювання названих питань пов'язана насамперед з тим, що у законодавстві встановлено низку правил, що поширюються лише на дане коло суб'єктів, основна частина яких зв'язана з контролем їх діяльності.

Для уточнення поняття суб'єкта аудиторської діяльності доцільно взяти загальне поняття суб'єктів господарювання, закріплене в Господарському кодексі України. Згідно із ст. 55 ГК такими суб'єктами визнаються учасники господарських відносин, що здійснюють господарську діяльність, реалізуючи при цьому господарську компетенцію (сукупність господарських прав і обов'язків), що мають відособлене майно і несуть відповідальність по своїх зобов'язаннях в межах цього майна, окрім випадків, передбачених законодавством. Із цього визначення випливає, що основними ознаками таких суб'єктів є здійснення господарської діяльності, майнова відокремленість, наявність господарської компетенції, легітимність існування як суб'єкта господарювання, самостійна відповідальність за результати господарювання, які характерні й для суб'єктів господарювання у сфері аудиторської діяльності. Водночас вказані ознаки щодо даних суб'єктів мають низку особливостей, конкретизація яких дасть змогу уточнити поняття таких суб'єктів.

Перша ознака суб'єктів аудиторської діяльності полягає в тому, що суб'єкт має бути зайнятий здійсненням певного виду діяльності. Відповідно до ч. 1 ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р.² аудиторська діяльність включає організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Згідно із ст. 362 ГК України аудиторською діяльністю також визнається діяльність громадян та організацій, предметом якої є здійснення аудиту, організаційне і методичне забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Аналізуючи зміст цієї норми, деякі дослідники стверджують, що аудиторська діяльність включає три самостійні напрями: організаційне і методичне забезпе-

чення аудиту; практичне виконання аудиторських перевірок (аудит); надання аудиторських послуг³. Проте загальним для всіх видів аудиторської діяльності є те, що аудиторська діяльність, як проведення аудиту, так і надання аудиторських послуг, здійснюється відповідно до ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» на підставі договорів, що укладаються між аудитором (аудиторською фірмою) і замовником. Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути фізичні особи – аудитори та юридичні особи – аудиторські фірми.

Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»⁴ не містить вимоги про ліцензування такого виду господарської діяльності, як аудиторська діяльність, проте згідно з вимогами ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має право займатися аудиторською діяльністю лише після його включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Для включення до Реєстру необхідно бути зареєстрованим як фізична особа – підприємець і мати чинний сертифікат аудитора⁵. Сертифікація має за мету визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю і здійснюється Аудиторською палатою України. Право на отримання сертифікату мають фізичні особи із вищою економічною або юридичною освітою, необхідні знання в галузі аудиту, економіки, фінансів та господарського права, досвід роботи не менше трьох років поспіль на посаді ревізора, бухгалтера, юриста, економіста, фінансиста або асистента (помічника) аудитора.

Отже, законодавець пред'являє підвищені кваліфікаційні вимоги для суб'єктів, що бажають займатися аудиторською діяльністю, що слід розглядати як характерну особливість здійснення даного виду господарської діяльності.

Майнова відокремленість як ознака суб'єкта господарювання означає наявність у нього майна, необхідного для здійснення господарської діяльності та досягнення певних результатів. Особливістю майнової відокремленості суб'єктів господарювання у сфері аудиторської діяльності є те, що, окрім вимоги мати відокремлене майно, в законодавстві визначено, що загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, в статутному фонді не може перевищувати 30 %. Наявність вказаного співвідношення часток у статутному фонді (капіталі) у суб'єктів господарювання, зайнятих аудиторською діяльністю, є обов'язковою, а його відсутність може бути причиною відмови в реєстрації даної аудиторської фірми. Отже, до майнової відокремленості таких суб'єктів господарювання в законодавстві встановлені спеціальні вимоги, в дотриманні яких зацікавлені як самі суб'єкти, так і держава, оскільки йдеться про захист інших учасників споживчого ринку.

Ще одна ознака суб'єктів господарювання у сфері аудиторської діяльності полягає в наявності господарської компетенції (правоздатності) як системи юридичного забезпечення реалізації функцій суб'єктів господарювання. Її основним елементом є права й обов'язки, оскільки саме в них найповніше виявляється правове положення суб'єкта господарювання, закріплене правом конкретне значення, роль і місце даного суб'єкта серед інших суб'єктів права⁶. У теорії господарського права питання про господарську компетенцію (правоздатність) належить до дискусійних. Тому для характеристики цієї ознаки суб'єктів, зайнятих аудиторською діяльністю, за основу взято підхід, згідно з яким такі суб'єкти повинні володіти господарською правосуб'єктністю⁷, яка, у свою чергу включає господарську компетенцію як сукупність прав і обов'язків суб'єкта, закріплених за ним за

коном⁸, і господарську правоздатність як здатність суб'єкта господарювання мати права й обов'язки, які безпосередньо законом не встановлені, проте необхідні для виконання цією організацією покладених на неї функцій і завдань та не суперечать основним нормам законодавства, правам та законним інтересам інших осіб⁹.

У науковій літературі розрізняють загальну, спеціальну, обмежену і виняткову компетенцію суб'єктів господарювання, хоча щодо критеріїв такого розмежування дискусії тривають¹⁰. Специфікою суб'єктів аудиторської діяльності є їх наділення винятковою компетенцією. Обумовлюється це не лише поняттям аудиторської діяльності, яке було розглянуто нами раніше, а й чіткою вказівкою в ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» переліку послуг, які може надавати аудитор (аудиторська фірма), а також визначення Аудиторською палатою України переліку таких послуг. Таким чином, вказана ознака має істотне значення для суб'єктів аудиторської діяльності. При цьому бажано, аби визначення в законодавстві виняткової правосуб'єктності поєднувалося із заходами державної підтримки діяльності таких суб'єктів.

Серед ознак суб'єктів господарювання виділяється також легітимність їх існування як суб'єкта права¹¹, тобто державне підтвердження законності входження суб'єктів у господарський обіг, для позначення якого вживається поняття «легітимація». Таке поняття використовується переважно у зв'язку з державною реєстрацією¹², хоча з урахуванням визначення останньої у Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15 травня 2003 р.¹³ легітимація охоплює ширше коло процедур визнання суб'єкта учасником господарських відносин. Це безпосередньо стосується суб'єктів, що здійснюють аудиторську діяльність, легітимація яких включає декілька етапів: 1) отримання сертифікату на право зайняття аудиторською діяльністю; 2) державна реєстрація суб'єкта господарювання; 3) включення певного суб'єкта господарювання до Реєстра аудиторських фірм та аудиторів. Кожен етап повинен закінчитися для такого суб'єкта господарювання здобуттям відповідного документа (сертифікату, свідоцтва про реєстрацію тощо), наявність яких буде свідоцтвом визнання державою права такого суб'єкта виступати від свого імені в господарському обороті.

Вищевикладене дає змогу систематизувати ознаки суб'єктів господарювання, зайнятих аудиторською діяльністю, і представити їх так:

наявність сертифікату аудитора, що дає право на здійснення аудиторської діяльності;

наявність у статуті аудиторської діяльності як виняткової компетенції даного суб'єкта господарювання;

наявність спеціальних вимог до засновників аудиторської фірми: у статутному фонді загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, не може перевищувати 30 %;

наявність господарської компетенції (правосуб'єктності), яка передбачає обов'язковість здійснення виключно певного переліку аудиторських послуг, що затверджується Аудиторською палатою України;

наявність суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм і аудиторів.

Такі ознаки дають змогу сформулювати в цілому поняття суб'єктів аудиторської діяльності. Суб'єктами господарювання у сфері аудиторської діяльності є

аудиторські організації, а також громадяни як суб'єкти підприємництва, зайняті наданням аудиторських послуг, що реалізують при цьому виняткову господарську компетенцію, мають сертифікат на право зайняття аудиторською діяльністю, включені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, мають склад засновників, що відповідає вимогам, встановленим у законодавстві, та несуть відповідальність у порядку, передбаченому законом.

Згідно з ГК України суб'єктами господарювання є: господарські організації – юридичні особи, що здійснюють господарську діяльність; громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що здійснюють господарську діяльність і зареєстровані як підприємці. Закон України «Про аудиторську діяльність» містить поняття «аудиторська фірма», тоді як ГК України такого виду господарської організації, як фірма, не знає. Відповідно до ГК України у сфері господарювання можуть діяти різні юридичні особи: підприємства, установи й організації. У сфері аудиторської діяльності можуть створюватися підприємства будь-яких організаційно-правових форм, оскільки жодних обмежень щодо цієї сфери діяльності в законодавстві не передбачено.

Одним з поширених видів підприємств у даній сфері є господарські товариства. Другим видом суб'єктів господарювання, зайнятих аудиторською діяльністю, можуть бути громадяни, зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. Можливість використання даної організаційної форми господарювання закріплена в законодавстві, зокрема в ГК України та Законі України «Про аудиторську діяльність».

Серед суб'єктів господарювання у сфері аудиторської діяльності можуть бути і господарські об'єднання, загальні положення щодо яких закріплені у ГК України. Учасниками таких об'єднань можуть бути будь-які суб'єкти господарювання, що займаються діяльністю у сфері надання аудиторських послуг, незалежно від форми власності.

Отже, суб'єктами господарювання у сфері аудиторської діяльності є аудиторські організації, а також громадяни як суб'єкти підприємництва, зайняті наданням аудиторських послуг, що реалізують при цьому виняткову господарську компетенцію, мають сертифікат на право зайняття аудиторською діяльністю, включені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, мають склад засновників, що відповідає вимогам, встановленим законодавством, та несуть відповідальність у порядку, передбаченому законом.

Характерними ознаками суб'єктів аудиторської діяльності є: наявність сертифікату аудитора, що дає право на здійснення аудиторської діяльності; наявність у статуті аудиторської діяльності як виняткової компетенції даного суб'єкта господарювання; наявність спеціальних вимог до засновників аудиторської фірми: у статутному фонді загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами не може перевищувати 30 %; наявність господарської компетенції (правосуб'єктності), яка передбачає обов'язковість здійснення виключно певного переліку аудиторських послуг, що затверджується Аудиторською палатою України; наявність суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм і аудиторів України.

1. Бобкова А.Г. Правовое обеспечение рекреационной деятельности. – Донецк, 2000. – 308 с.; Якобсон Л.И. Некоммерческий сектор экономики проблемы правового регулирования // Государство и право. – 2002. – № 3. – С. 45–46; Куц Л.И. К

вопросу о понятии субъекта медицинской практики // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 8. – С. 11–13. **2.** *Про аудиторську діяльність*: Закон України від 22.04.1993 р. // ВВР України. – 1993. – № 23. – Ст. 243. **3.** *Завгородний В.П., Савченко В.Я.* Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка. – К., 1995. **4.** *Про ліцензування певних видів підприємницької діяльності*: Закон України від 1 червня 2000 року N 1775-III // ВВР України. – 2000. **5.** *Хозяйственный кодекс Украины*: Научно-практический комментарий / Под общ. ред. А.Г.Бобковой. – Харьков, 2008. – С. 1133. **6.** *Хахулин В.В.* Права и обязанности субъектов хозяйственного права // *Хозяйственное право: Учебник* / В.К. Мамутов, Г.Л. Знаменский, В.В. Хахулин и др.; Под ред. В.К. Мамутова. – К., 2002. – С. 285. **7.** Там же. – С. 277. **8.** *Щербина В.С.* Господарське право України: Навч. посібник. – К., 2007. – С. 55; *Мамутов В.К.* О соотношении понятий компетенции и правоспособности // *Правоведение*. – 1965. – № 4. – С. 62. **9.** *Хахулин В.В.* Цит. работа. – С. 282. **10.** *Лантев В.В.* Проблемы предпринимательской (хозяйственной) правосубъектности // *Государство и право*. – 1999. – № 11. – С. 13–21. **11.** *Хахулин В.В.* Цит. работа. – С. 279. **12.** *Мартемьянов В.С.* Хозяйственное право. Том 1. Общие положения. Курс лекций. – М., 2004. – С. 55. **13.** *Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців*: Закон України від 15 травня 2003 року // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1172.