

УДК 330.12:336.225.674

**М. М. Зверев,**

*менеджер*

*по административным вопросам  
ООО «Олимп-Консалт», г. Донецк*

### СУБЪЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Процесс реформирования экономики обусловил изменения в составе субъектов хозяйствования, а также в их правовом статусе. Данные изменения связаны с появлением субъектов хозяйствования, деятельность которых направлена на получение прибыли. К ним относятся в большинстве своем и субъекты аудиторской деятельности. Вопросам правового статуса этих субъектов хозяйствования уделялось внимание в юридической и экономической литературе.

Исследования правового статуса субъектов хозяйствования проводили такие ученые, как А. Г. Бобкова [1], В. К. Мамутов [2], В. В. Лаптев [3], В. С. Мартемьянов [4], В. В. Хахулин [5], В. С. Щербина [6], однако правовой статус субъектов аудиторской деятельности требует дополнительного исследования.

Правовое положение рассматриваемых субъектов хозяйствования регулируется нормами хозяйственного законодательства, вместе с тем остается ряд вопросов, решение которых необходимо закрепить в законодательстве, поскольку неопределенность в правовом статусе этих субъектов сказывается в целом на эффективности их хозяйственной деятельности. Особенно остро вопрос эффективного правового обеспечения аудиторской деятельности встает в условиях мирового кризиса. Вышеизложенное указывает на актуальность разработки вопроса о правовом статусе субъектов хозяйствования в сфере аудиторской деятельности.

*Цель статьи состоит в уточнении правового статуса субъектов аудиторской деятельности и разработке понятия субъекта аудиторской деятельности.*

Статус в переводе с латинского — status — правовое положение, состояние [9, с. 736]. Правовое положение хозяйствующего субъекта определяется прежде всего как совокупность прав и обязанностей определенных субъектов права: физических и юридических лиц [10, с. 44]. Следует согласиться с мнением В. С. Щербины о том, что правовой статус субъекта хозяйствования определяется как совокупность экономических, организационных и юридических признаков участников отношений в сфере хозяйствования, установленных в законодательстве (закрепленных в иной правовой форме), которые позволяют индивидуализировать его путем выделения из числа иных лиц — субъектов правоотношений — и квалифицировать как субъект хозяйственного права [6, с. 7]. При этом основным признаком, характеризующим субъект хозяйствования, является его хозяйственная компетенция. Однако только лишь хозяйственная компетенция не в состоянии в полной мере отразить правовой статус хозяйствующего субъекта, поэтому для полной характеристики субъекта хозяйствования хозяйственную компетенцию необходимо рассматривать как один из признаков субъекта хозяйствования, к иным же признакам необходимо отнести: цель и задачи субъекта хозяйственного права; вид и организационно-правовую форму субъекта хозяйствования; порядок создания и государственной регистрации субъекта хозяйствования; правовой режим имущества субъекта хозяйствования; основной вид деятельности; характер прав и обязанностей; юридическую ответственность и порядок прекращения субъекта хозяйствования.

© М. М. Зверев, 2009

В рамках данной статьи невозможно дать исчерпывающую характеристику правовому статусу субъектов аудиторской деятельности, однако можно с учетом признаков, характеризующих их как субъектов хозяйствования, определить понятие субъекта аудиторской деятельности и его особенности.

Для уточнения понятия субъекта аудиторской деятельности остановимся на общем понятии субъектов хозяйствования, закрепленном в Хозяйственном кодексе Украины [11]. Согласно ст. 55 кодекса такими субъектами признаются участники хозяйственных отношений, осуществляющие хозяйственную деятельность, реализуя при этом хозяйственную компетенцию (совокупность хозяйственных прав и обязанностей), имеющие обособленное имущество и несущие ответственность по своим обязательствам в пределах этого имущества, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Анализ указанного определения позволяет выделить следующие признаки субъектов хозяйствования: данный субъект является участником хозяйственных отношений; непосредственно осуществляет хозяйственную деятельность; характеризуется имущественной обособленностью; обладает определенной хозяйственной компетенцией; легитимно существует в качестве субъекта хозяйствования; самостоятельно несет ответственность за результаты своей хозяйственной деятельности. Данные признаки характерны для всех субъектов хозяйствования, в том числе для субъектов хозяйствования в сфере аудиторской деятельности. При этом следует отметить, что указанные признаки относительно рассматриваемых субъектов имеют ряд особенностей, анализ которых позволит уточнить понятие субъектов аудиторской деятельности.

Первый признак субъектов аудиторской деятельности состоит в том, что субъект аудиторской деятельности является прежде всего участником отношений в сфере хозяйствования. Это ни в коей мере не ограничивает его права быть участником каких-либо иных отношений (гражданских, административных, трудовых), однако целью создания такого субъекта является именно осуществление хозяйственной деятельности.

Второй признак устанавливает, что хозяйствующий субъект должен быть занят осуществлением определенного вида деятельности. В сфере аудиторской деятельности перечень ее возможных видов четко определен в законодательстве и субъект хозяйствования обязан соблюдать данный перечень в своей хозяйственной деятельности.

В соответствии с ч. 1 ст. 3 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» от 22 апреля 1993 г. [12], аудиторская деятельность включает в себя организационное и методическое обеспечение аудита,

практическое выполнение аудиторских проверок и предоставление иных аудиторских услуг. Согласно ст. 362 Хозяйственного кодекса Украины аудиторской деятельностью также признается деятельность граждан и организаций, предметом которой является осуществление аудита, организационное и методическое обеспечение аудита и предоставление иных аудиторских услуг.

Анализируя содержание этой нормы, некоторые исследователи утверждают, что аудиторская деятельность включает в себя три самостоятельных направления, а именно: организационное и методическое обеспечение аудита; практическое исполнение аудиторских проверок (аудит); предоставление аудиторских услуг [13]. Однако общим для всех видов аудиторской деятельности является то, что аудиторская деятельность, как проведение аудита, так и предоставление аудиторских услуг, осуществляется в соответствии со ст. 20 Закона «Об аудиторской деятельности» на основании договоров, заключаемых между аудитором (аудиторской фирмой) и заказчиком. Субъектами аудиторской деятельности могут быть физические лица — аудиторы и юридические лица — аудиторские фирмы.

Закон Украины «О лицензировании определенных видов хозяйственной деятельности» [14] не содержит требования о лицензировании такого вида хозяйственной деятельности, как аудиторская деятельность, однако согласно требованиям ст. 10 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» аудитор имеет право заниматься аудиторской деятельностью только после его включения в Реестр аудиторских фирм и аудиторов, которые единолично предоставляют аудиторские услуги. Для включения в Реестр необходимо быть зарегистрированным как физическое лицо — предприниматель и иметь действующий сертификат аудитора [15, с. 1133]. Сертификация подразумевает определение квалификационной пригодности на занятие аудиторской деятельностью и осуществляется Аудиторской палатой Украины.

Право на получение сертификата имеют физические лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, необходимые знания в области аудита, экономики, финансов и хозяйственного права, опыт работы не менее трех лет подряд в должности ревизора, бухгалтера, юриста, экономиста, финансиста или ассистента (помощника) аудитора.

Следовательно, законодатель предъявляет повышенные квалификационные требования для субъектов, желающих заниматься аудиторской деятельностью, что следует рассматривать как характерную особенность осуществления данного вида хозяйственной деятельности.

Третий признак субъекта хозяйствования — имущественная обособленность — означает наличие у него имущества, необходимого для осуществления хозяйственной деятельности и достижения определенных результатов. Особенностью имущественной обособленности субъектов хозяйствования в сфере аудиторской деятельности является то, что помимо общего требования иметь обособленное имущество, необходимое для осуществления определенного вида хозяйственной деятельности, в законодательном порядке устанавливаются требования к составу учредителей аудиторской фирмы и их долей в имуществе аудиторской фирмы: общий размер долей учредителей (участников) аудиторской фирмы, не являющихся аудиторами в уставном фонде, не может превышать 30 %.

Наличие указанного соотношения долей в уставном фонде (капитале) у субъектов хозяйствования, занятых аудиторской деятельностью, является обязательным, а его отсутствие может быть причиной отказа в регистрации данной аудиторской фирмы. Следовательно, к имущественной обособленности таких субъектов хозяйствования в законодательстве установлены специальные требования, в соблюдении которых заинтересованы как сами субъекты, так и государство, поскольку речь идет о защите иных участников потребительского рынка.

Четвертый признак субъектов хозяйствования в сфере аудиторской деятельности состоит в наличии хозяйственной компетенции (правоспособности) как системы юридического обеспечения реализации функций субъектов хозяйствования. Ее основным элементом являются права и обязанности, поскольку именно в них наиболее отчетливо, ярко и с необходимой полнотой проявляется правовое положение субъекта хозяйствования, закрепленное правом конкретное значение, роль и место данного субъекта среди других субъектов права [5, с. 285].

В теории хозяйственного права вопрос о хозяйственной компетенции (правоспособности) относится к дискуссионным. Так, по мнению В. В. Лаптева, термин хозяйственная компетенция был характерен для плановой экономики, сегодня же более приемлемым следует считать термин правоспособность [16, с. 49]. Подобной точки зрения придерживается и А. Е. Пилецкий [17, с. 131]. Обосновывается такой подход регламентацией отношений в сфере хозяйствования в России Гражданским кодексом, употребляющим термин правоспособность и не содержащим термин хозяйственная компетенция.

Следует согласиться с мнением В. С. Щербины, что подобный подход нельзя считать достаточно обоснованным и приемлемым для украинской науки [6, с. 12], с учетом чего для характеристики этого признака субъектов, занятых аудиторской деятельностью, за основу будет взят подход, согласно ко-

торому такие субъекты должны обладать хозяйственной правосубъектностью [5, с. 277], которая в свою очередь включает хозяйственную компетенцию как совокупность имеющихся у субъекта прав и обязанностей, постоянно закрепленных за ним законом [18, с. 55; 2, с. 62], и хозяйственную правоспособность как способность субъекта хозяйствования иметь права и обязанности, которые непосредственно законом не установлены, однако необходимы для выполнения этой организацией возложенных на нее функций и задач и не противоречат основным нормам законодательства, правам и законным интересам других лиц [5, с. 282].

В научной литературе различают общую, специальную, ограниченную и исключительную компетенцию субъектов хозяйствования, хотя относительно критериев такого деления дискуссии продолжают [3].

Спецификой субъектов аудиторской деятельности является их наделение исключительной компетенцией. Обуславливается это не только понятием аудиторской деятельности, которое было рассмотрено нами ранее, но и четким указанием в ст. 3 Закона «Об аудиторской деятельности» перечня услуг, которые может оказывать аудитор (аудиторская фирма), а также определение Аудиторской палаты Украины перечня таких услуг. Таким образом, указанный признак имеет существенное значение для субъектов аудиторской деятельности.

Пятый признак — легитимность субъекта хозяйствования, государственное подтверждение законности вхождения субъекта в хозяйственный оборот (иными словами его легитимация). Такое понятие главным образом используется в связи с государственной регистрацией [4, с. 55], хотя с учетом определения последней в Законе Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц — предпринимателей» от 15 мая 2003 г. [19], легитимация охватывает более широкий круг процедур признания субъекта участником хозяйственных отношений.

Это непосредственно касается субъектов, осуществляющих аудиторскую деятельность, легитимация которых включает несколько этапов: первый этап — получение сертификата на право занятия аудиторской деятельностью; второй этап — государственная регистрация субъекта хозяйствования; третий этап — включение определенного субъекта хозяйствования в Реестр аудиторских фирм и аудиторов.

Следует отметить, что каждый этап должен закончиться для такого субъекта хозяйствования получением соответствующего документа (сертификата, свидетельства о регистрации и др.), наличие которых будет свидетельством признания государством права такого субъекта выступать от своего имени в хозяйственном обороте.

Помимо указанных действий к легитимации субъектов аудиторской деятельности следует отнести: регистрацию в государственных органах статистики; регистрацию в органах государственной налоговой службы; регистрацию в органах Пенсионного фонда Украины; регистрацию в органах Фонда социального страхования по временной утрате трудоспособности; регистрацию в органах Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины; регистрацию в органах Фонда общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы; получение разрешения в органах внутренних дел на изготовление печатей и штампов; открытие счета в банковском учреждении. Данные действия являются обязательными для всех субъектов хозяйствования независимо от осуществляемого ими вида хозяйственной деятельности, в том числе и для субъектов аудиторской деятельности.

Последний признак — самостоятельная имущественная ответственность — также является характерным для всех субъектов хозяйствования и не содержит какой-либо специфики для субъектов аудиторской деятельности.

Вышеизложенное позволяет систематизировать признаки субъектов хозяйствования, занятых аудиторской деятельностью, и представить их следующим образом:

наличие сертификата аудитора, дающее право на ведение аудиторской деятельности;

наличие в уставе аудиторской деятельности исключительной компетенции данного субъекта хозяйствования;

наличие специальных требований к учредителям аудиторской фирмы: в уставном фонде общий размер доли учредителей (участников) аудиторской фирмы, которые не являются аудиторами, не может превышать 30 %;

наличие хозяйственной компетенции (правосубъектности), которая предполагает обязательность осуществления исключительно определенного перечня аудиторских услуг, утверждаемого аудиторской палатой Украины;

наличие субъекта аудиторской деятельности в Реестре аудиторских фирм и аудиторов.

Выделенные признаки позволяют сформулировать понятие субъектов аудиторской деятельности. С учетом изложенного, субъектами хозяйствования в сфере аудиторской деятельности являются аудиторские организации, а также граждане как субъекты предпринимательства, занятые оказанием аудиторских услуг, реализующие при этом исключительную хозяйственную компетенцию, имеющие сертификат на право занятия аудиторской деятельностью, включенные в Реестр аудиторских фирм и аудиторов, име-

ющие состав учредителей, отвечающий требованиям, установленным в законодательстве, и несущие ответственность в порядке, предусмотренном законом.

*Таким образом, проведенный анализ позволяют сделать следующие выводы:*

1. Субъектами хозяйствования в сфере аудиторской деятельности являются аудиторские организации, а также граждане как субъекты предпринимательства, занятые оказанием аудиторских услуг, реализующие при этом исключительную хозяйственную компетенцию, имеющие сертификат на право занятия аудиторской деятельностью, включенные в Реестр аудиторских фирм и аудиторов, имеющие состав учредителей, отвечающий требованиям установленным в законодательстве, и несущие ответственность в порядке, предусмотренном законом.

2. Характерной особенностью для субъектов, занимающихся аудиторской деятельностью являются предъявляемые к ним повышенные квалификационные требования. При этом такие требования характерны как для физических лиц, так и для юридических лиц (требования к составу учредителей).

### Литература

1. Бобкова А. Г. Правовое обеспечение рекреационной деятельности / А. Г. Бобкова. — Донецк : Юго-Восток, 2000. — 308 с.
2. Мамутов В. К. О соотношении понятий компетенции и правоспособности / Мамутов В. К. // Правоведение. — 1965. — № 4. — С. 62–65.
3. Лаптев В. В. Проблемы предпринимательской (хозяйственной) правосубъектности / Лаптев В. В. // Государство и право. — 1999. — № 11. — С. 13–21.
4. Мартемьянов В. С. Хозяйственное право. Том 1. Общие положения: курс лекций / В. С. Мартемьянов. — М. : Издательство БЕК, 2004. — 312 с.
5. 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. : Юринком Интер, 2002. — 912 с.
6. Щербина В. С. Субъекты господарського права : монографія / В. С. Щербина. — К. : Юринком Інтер, 2008. — 264 с.
7. Яковсон Л. И. Некоммерческий сектор экономики проблемы правового регулирования / Яковсон Л. И. // Государство и право. — 2002. — № 3. — С. 45–46.
8. Куц Л. И. К вопросу о понятии субъекта медицинской практики / Куц Л. И. // Підприємництво, господарство і право. — 2002. — № 8. — С. 11–13.
9. Крысин Л. П. Толковый словарь иноязычных слов / Л. П. Крысин. — М. : Эксмо, 2007. — 1326 с.
10. Юридична енциклопедія : у 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (гол.) та ін. 5 том. — К. : Укр. енциклопедія, 2003. — Т. 5. — 459 с.

11. Хозяйственный кодекс Украины от 16.06.2003 г. – Харьков : Одиссей, 2007. – 165 с.

12. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.

13. Завгородний В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Завгородний, В. Я. Савченко. – К. : Блицинформ, 1995. – 214 с.

14. Про ліцензування певних видів підприємницької діяльності : Закон України від 1 червня 2000 року № 1775-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36. – Ст. 299.

15. Хозяйственный кодекс Украины : научно-практический комментарий / под общ. ред. А. Г. Бобковой. – Харьков : Издатель ФЛ-П Вапнярчук Н. Н., 2008. – 1296 с.

16. Предпринимательское (хозяйственное) право : учебник / под ред. В. В. Лаптева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 356 с.

17. Пилецкий А. Е. Теоретические проблемы предпринимательской правосубъектности в смешанной экономике : монография / А. Е. Пилецкий. – М. : ЧеРо, 2005. – 276 с.

18. Щербина В. С. Господарське право України : навч. посібник. – 5-е вид., перероб. і доп. / В. С. Щербина. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – 320 с.

19. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 15 травня 2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1172.

*Представлена в редакцию 03.08.2009 г.*