

4. Philip E. Ross. Cops Versus Robbers in Cyberspace // Forbes. - Sept. 9, 1996. - P. 134, 137.
5. Jessica Litman. The Exclusive Right to Read // 13 Cardozo Arts & Ent. L.J. 29. - 1994. - P. 50-51.
6. Kathy Rebell. Making Money on the Net // Bus. Week. - Sept. 27, 1996. - P. 104.
7. Constance Sommer. Film Rights Falling Through the Net // San Jose Mercury News. - Dec. 10, 1996. - P. 10.
8. Steve G. Steinberg. Seek and Ye Shall Find (Maybe) // Wired. - May 1996. - P. 108.
9. Волков А. Анализ структуры авторского права использования произведений пользователями пиринговых сетей / А. Волков // ИС. Авторское право и смежные права. - 2009. - № 7. - С. 41-46.

ные права. - 2009. - № 7. - С. 41-46.

10. Волков А. Правовые проблемы использования произведений путем установки к ним глубоких гиперссылок / А. Волков // ИС. Авторское право и смежные права. - 2009. - № 8. - С. 29-38.

Кирилюк А. В.

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри права інтелектуальної власності та корпоративного права
Національний університет
"Одеська юридична академія"
Надійшла до редакції: 02.10.2013*

УДК 346.1 :336.027.2

ПОРЯДОК УТВОРЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ В УКРАЇНІ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Кінащук Л. Л.

Згідно з чинним законодавством України аудиторів можуть працювати індивідуально, але частіше вони поєднуються у фірми й організації, що мають різні найменування. Тобто аудитор може здійснювати аудиторську діяльність індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог Закону України „Про аудиторську діяльність” [1] та інших законів України.

До питання організації та управління аудиторською фірмою зверталися у своїх роботах представники різних галузей права, а саме господарського, фінансового, цивільного тощо. Крім того, цікаві висновки містяться в роботах економістів, хоча їх аналіз здебільшого зосереджується на теоретичних питаннях, а не на правових. Так, порядок утворення аудиторських фірм в Україні аналізувала Н.І. Дорош [2]. Досліджували організаційні форми аудиторської діяльності Л. Кулаковська, Ю. Піча [3] та Т.В. Мультиановська [4]. Питанням контролю якості аудиторських послуг присвячені роботи А.Ж. Пшенничної [5]. Аналіз завдань і функцій професійних співробітників аудиторської фірми міститься в публікаціях Ф.Ф. Бутинця [6].

Проте на сьогодні питання організації та управління аудиторською фірмою потребують уточнення з правової позиції, що, на нашу думку, допоможе не лише уточнити термінологічний апарат у назвах працівників аудиторської фірми, а й внести вагомий пропозиції для удосконалення чинного законодавства.

Порядок утворення аудиторських фірм в Україні, як правильно зазначає Н.І. Дорош, переважно відповідає міжнародній практиці. Так, аудиторською діяльністю за кордоном можуть займатись особи, які мають свідоцтво (сертифікат) аудитора. Крім цього, аудиторську діяльність здійснюють аудиторські фірми, які відповідають національним вимогам щодо їх створення. Так, у Франції не менше 75 % статутного капіталу аудиторської фірми має належати внесеним до реєстру контролерам-аудиторам, в Англії - не менше 65 %, у Німеччині - 100 %. У Росії в статутному капіталі аудиторської фірми частка атестованих штатних аудиторів повинна становити не менше 51 % [2, 84-85]. Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді, згідно з українським законодавством, не може перевищувати 30 % [1].

Організаційними формами аудиторської діяльності в міжнародній практиці є: індивідуальна, господарське товариство, професійна корпорація [7, 41]. Аудиторські фірми в Україні можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Л. Кулаковська та Ю. Піча також відмічають, що аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Проте при формуванні статутних документів слід дотримуватися спеціальних вимог Закону „Про аудиторську діяльність” [3, 86].

Аудиторська фірма буде слугувати досягненню поставленої мети, заради якої утворена асоціація або союз аудиторів як суспільна організація. Некомерційні організації не мають основною метою своєї діяльності отримання прибутку. Проте будь-які некомерційні організації можуть здійснювати підприємницьку діяльність лише тією мірою, в якій це слугує досягненню мети, заради якої вони утворені. Виходячи з викладеного, можна констатувати, що некомерційні організації не можуть займатись аудиторською діяльністю.

Аудиторською фірмою у формі товариства з обмеженою відповідальністю визнається засноване однією або декількома особами товариство, статутний капітал якого поділено на певні долі. Учасники ТОВ не відповідають за його обов'язками, а лише несуть ризик збитків, пов'язаних з підприємницькою діяльністю товариства, у межах вартості внесених ними вкладів. Аудиторська фірма у формі ТОВ може бути утворена однією особою, яка стає його єдиним учасником. Ним може бути індивідуальний аудитор або аудиторська фірма. Таким же чином може бути реорганізована й діюча аудиторська фірма у формі індивідуального (сімейного) підприємства [4, 14].

Аудиторська фірма у формі ЗАТ, відмічає Т.В. Мультиановська, переважно буде суб'єктом малого підприємництва, однак тут не варто змішувати число акціонерів і працівників аудиторських фірм. До останніх належать не лише особи, які працюють за трудовим договором, а й ті, які працюють за договором цивільно-правового характеру й за сумісництвом [4, 14]. Водночас і не працівники цієї фірми можуть бути акціонерами.

На нашу думку, стаття 5 „Аудиторська фірма” Закону України „Про аудиторську діяльність” потребує уточнення, бо нею не передбачено участь іноземних громадян у роботі аудиторської фірми. Тому ми пропонуємо внести в цю статтю доповнення, що не менше 50 % кадрового

складу аудиторської організації повинні складати громадяни України, які постійно проживають на її території, а в разі, якщо керівником аудиторської організації є іноземний громадянин, то не менше 75 %.

Пропозиція послуг аудиторської фірми може здійснюватися через рекламу, яка повинна містити правдиву інформацію з метою повідомлення громадськості або окремим зацікавленим колам достовірних відомостей, що відповідають дійсності й не вводять в оману. Аудиторській фірмі слід оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття чи збереження клієнта, як правильно відмічає А.Ж. Пшенична [5, 208], потрібно враховувати незалежність фірми й можливість незалежного обслуговування клієнта, а також порядність управлінського персоналу клієнта. Для цього, на нашу думку, аудиторська фірма повинна мати розроблені спеціальні процедури й політику обслуговування клієнтів з урахуванням досвіду та спеціалізації співробітників.

Західні фірми призначають для аудиту групу в складі: партнера, менеджера (керівника), старшого аудитора, аудитора, асистента. Кожен з них має своє коло обов'язків [7, 67]. Основні функції аудиторської фірми: експертна оцінка господарсько-фінансової діяльності й стану майна суб'єкта підприємницької діяльності, переважно під час передачі його в оренду, приватизації, а також у разі збитковості чи банкрутства; перевірка достовірності бухгалтерського обліку й звітності за період дослідження; прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінювання перспективи його розвитку, розробка заходів для ліквідації збитковості та підвищення ефективності виробництва; інформаційне, наукове й методичне забезпечення діяльності підприємств на договірних засадах із замовниками; упорядкування бухгалтерського обліку тощо [8, 37-38].

Питання контролю якості аудиторських послуг, на думку А.Ж. Пшеничної, сьогодні регулюється й здійснюється на різних рівнях: заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої АПУ; елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю [5, 203]. Ряд авторів окремо розрізняють ще й суб'єкти контролю якості аудиту. Зокрема, директор, заступник директора аудиторської фірми здійснюють контроль якості роботи аудиторів; керівництво міжнародної аудиторської фірми контролює якість роботи філій; аудитор здійснює контроль якості роботи асистентів; а також зовнішні, коли одна аудиторська фірма контролює якість роботи іншої аудиторської фірми [9, 14]. Тобто в науковців немає єдиного бачення щодо організації та управління в аудиторській фірмі.

У Міжнародних стандартах аудиту зазначається, що співробітники - це всі власники аудиторської фірми, керівники й співробітники, які беруть участь у здійсненні аудиторської практики фірми, а асистенти - співробітники, які залучаються до проведення перевірок з окремих питань; їх професія відрізняється від аудиторської, і вони не мають сертифіката аудитора України. Тобто співробітники - це власники, керівники та співробітники, а асистенти - співробітники. Іншими словами, якщо асистенти є співробітниками, а співробітники - це власники, тоді виходить, що асистенти - це всі власники. Отже, на нашу думку, існує підміна понять і не передбачається різниця між асистентами, співробітниками та власниками.

Професійних співробітників аудиторської фірми, з точки зору функцій, що виконуються в ході аудиту,

Ф.Ф. Бутинець пропонує поділити на наступні категорії: керівники аудиторської фірми; керівники аудиторських груп; старші аудитори (керівники ланок чи груп); рядові учасники аудиту (аудитори, асистенти, стажери) [6, 74]. Запропонований поділ, на нашу думку, є найбільш вдалим, тому вважаємо за необхідне зупинитися на ньому детальніше.

Аудиторські фірми можуть мати спрощену систему управління, за якої керівник аудиторської фірми приймає на себе повноваження щодо керівництва аудиторською перевіркою. Керівник аудиторської фірми - це співробітник, який входить до складу адміністрації або власників аудиторської фірми й має право підпису аудиторських висновків від імені цієї фірми. Він зобов'язаний вести переговори з керівництвом економічного суб'єкта, призначати керівника аудиторської групи. Відповідно до Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 „Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” від 27 вересня 2007 року № 182/4 [10] керівник фірми зобов'язаний створити відповідне середовище контролю якості аудиторських послуг.

Керівник аудиторської групи - це співробітник аудиторської фірми, якому доручено організацію й поточний контроль роботи з конкретним господарюючим суб'єктом. Він затверджує загальний план і програму аудиту. Крім того, відповідно до МСА 220 аудиторську роботу слід доручати співробітникам, які мають технічну підготовку й професійні знання, необхідні в цих умовах [9, 43-44]. Тому, як правильно відмічає М.Т. Білуха, проведення аудиту необхідно доручати аудиторам, які мають досвід роботи й рівень професійних знань, які необхідні в запланованій перевірці. Слід забезпечити достатній рівень керівництва на всіх ділянках за рівнем якості аудиту [11, 10].

Асистенти, яким делегована робота, як правильно зазначає А.Ж. Пшенична, потребують належного керівництва. Це керівництво передбачає інформування асистентів про їхні обов'язки й цілі процедур, які вони мають виконати. Сюди входить також інформування їх про такі речі, як характер бізнесу суб'єкта господарювання та можливі облікові й аудиторські проблеми, що можуть вплинути на характер, час і обсяг аудиторських процедур, в яких вони задіяні [5, 205]. Делегування роботи асистентам необхідно здійснювати таким чином, щоб забезпечити обґрунтовану гарантію того, що вона буде виконана компетентно й ретельно, залежно від обставин.

При зарахуванні осіб на посади, на думку Ф.Ф. Бутиця, доцільно проводити кваліфікаційні іспити. Іспити (наприклад, тестування з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, аудиту та права) можуть проходити в кілька етапів. На першому етапі проводиться загальне тестування для визначення рівня знань претендента та, відповідно, діапазону посад, на які він може претендувати. У такий тест повинні бути включені групи питань різного ступеня складності. При оцінці відповідей слід встановити межі мінімальних знань для кожного рівня. На другому етапі можна вдатися до поглибленого тестування з метою визначення рівня знань для кожної конкретної посади [6, 77]. Поглиблене тестування, на нашу думку, можливе на першому етапі для осіб, які претендують лише на посади, що не вимагають високої кваліфікації.

Адміністрація аудиторської фірми повинна визначити порядок підвищення кваліфікації своїх аудиторів,

оскільки весь персонал мусить постійно розвиватись і удосконалюватись у професійному плані. При цьому слід брати до уваги обов'язковість виконання відповідного рішення АПУ про те, що кожен аудитор в Україні повинен щорічно пройти 40 годин безперервного навчання для підвищення своєї кваліфікації. Керівництво аудиторської фірми може прийняти рішення про збільшення кількості годин навчання своїх співробітників [9, 44].

В аудиторській фірмі, вважає Ф.Ф. Бутинець, повинна діяти система постійного підвищення кваліфікації. Вона в жодному разі не замінює діючу систему підвищення кваліфікації, необхідну для продовження атестатів аудиторів. На фірмі повинен бути затверджений графік проведення й тематика внутрішніх семінарів. Це можуть бути, наприклад, семінари з навчання певного кола спеціалістів, семінари з проблемних актуальних питань і круглі столи за участю всіх бажаючих співробітників фірми, які надають аудиторські послуги. Ефективність діючої системи підвищення кваліфікації повинна підтверджуватись внутрішньофірмовою системою переатестації [6, 77-78]. Цю пропозицію ми активно підтримуємо й вважаємо, що ця робота повинна бути ретельно спланована та включена до функціональних обов'язків відповідального співробітника.

Крім того, не останнім є питання підвищення внутрішньої культури на аудиторській фірмі. З цією метою керівник має заохочувати й стимулювати розвиток внутрішньої культури на фірмі, проводячи семінари, офіційні чи неофіційні співбесіди, пояснювати, надсилати інформаційні листи тощо [5, 205]. Проте ми вважаємо, що не зовсім правильно вимагати лише від керівника прийняття на себе всієї відповідальності за систему контролю якості. Було б більш правильно не знімати відповідальності з керівника, але й щоб кожен аудитор відповідав за свою роботу, а також ініціював проведення семінарів, займався розробкою методичних матеріалів.

Аудитори можуть займатися науковою й викладацькою діяльністю. У своїх книгах або статтях із професійних питань вони можуть вказувати своє ім'я, назву своєї аудиторської фірми, професійну кваліфікацію. Вони можуть брати участь у телевізійних передачах на професійну тему, а також видавати брошури й фірмові довідники для своїх клієнтів або для осіб, які не є клієнтами, або у відповідь на чийсь запит. Отже, від правильності організації діяльності в аудиторській фірмі залежить ефективність аудиту та надання аудиторських послуг.

Література

Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 23. - Ст. 243 (зі змінами).

Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. монографія / Н.І. Дорош. - К.: Знання, 2001. - 402 с.

Кулаковська Л. Основи аудиту: навч. посібник [для студентів вузів I-IV рівнів акредитації] / Л. Кулаковська, Ю. Піча. - [2-е вид., перероб. і доп.]. - К.: Каравела; Львів: Новий Світ, 2002. - 500 с.

Мултановская Т.В. Организация и методика аудита: конспект лекций [для студентов специальности 8.050106 всех форм обучения] / Т.В. Мултановская. - Харьков: Изд. ХНЭУ, 2005. - 152 с.

Пшенична А.Ж. Аудит: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / Антоніна Жанівна Пшенична. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 319 с. (М-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України).

Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. - [3-тє вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ПП „Рута”, 2006. - 512 с.

Ільїна С.Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / С. Ільїна. - К.: Кондор, 2006. - 377 с.

Усач Б.Ф. Аудит. навч. посіб. / Б. Усач. - К.: Знання-Прес, 2002. - 223 с.

Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчально-методичний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Володимир Труш та ін. // Мін-во освіти і науки України, Херсонський державний технічний університет. - К.: Кондор, 2002. - 575 с.

Про внесення змін до Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 „Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг”, рішення Аудиторської палати України від 31.01.2013 р. № 264/6. - Режим доступу: <http://www.apu@rql.net.ua>

Аудит предприятия: методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: учеб. пособ. / сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. - М.: Дело, 1995. - 444 с.

Кінащук Л. Л.

*доктор юридичних наук, доцент
Надійшла до редакції: 12.11.2013*

УДК 347.214.2

МІСЦЕ НЕЖИТЛОВОГО ПРИМІЩЕННЯ В СИСТЕМІ ОБ'ЄКТІВ ЦИВІЛЬНИХ ПРАВ

В умовах переходу до ринкової економіки регулювання питань обороту нерухомості, а особливо нежитлових приміщень, отримало велике значення. Сучасний рівень цивільно-правового обороту нежитлових приміщень вимагає детального правового регулювання відносин з приводу зазначених об'єктів.

У законодавстві нежитлове приміщення, поряд з будівлею, квартирою та іншими об'єктами, прямо назване серед самостійних об'єктів нерухомого майна (ч. 1 ст. 5 Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень”). Проте ні визначення поняття нежитлового приміщення, ні критеріїв виділення

© В.С. Логвін, 2013

його як самостійного об'єкта права в законодавстві не наводиться.

У доктринальній сфері проблема обороту нежитлового приміщення зведена до дилеми - одні вчені відкидають можливість визнання нежитлових приміщень об'єктами права [1, 376; 2; 3], інші, навпаки, визнають нежитлові приміщення об'єктами цивільних прав [4, 529; 5, 389; 6; 7, 20]. Цивільно-правові відносини, що складаються з приводу розглянутих об'єктів, також свідчать про відсутність однозначної практики щодо нежитлових приміщень як об'єктів прав.

Проблеми правового режиму нежитлових приміщень

**ПІВДЕННОУКРАЇНСЬКИЙ
ПРАВНИЧИЙ ЧАСОПИС**