

03.02.2011 р. // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0018323-11>

27. Кравець І. М. Правове становище суб'єктів організаційно-господарських повноважень : монографія / Кравець І. М. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 240 с.

28. Задахайло Д. Держава та економічне ринкове середовище: господарсько-правовий аспект / Д. Задахайло // Вісник Академії правових наук України. – 2005. – № 3 (42). – С. 149–161.

29. Штобер Р. Хозяйственно-административное право. Основы и проблемы. Мирова економіка и внутрений рынок / Штобер Р. – М. : Волтерс Клувер, 2008. – 400 с.

30. Чумаченко Н. К проблеме сочетания государственного регулирования и рыночной саморегуляции / Н. Чумаченко // Режим доступу : http://www.iepd.dn.ua/Stat_02.htm

31. Про державне регулювання ринку цінних паперів : Закон України від 30.10.1996 р. № 448/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 51. – Ст. 292.

32. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – Ст. 857.

33. Положення про об'єднання професійних учасників фондового ринку : Затв. рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.12.2012 р. № 1925 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 9. – стор. 193 – Ст. 355.

34. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – стор. 82. – Ст. 1457.

35. Про недержавне пенсійне забезпечення Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV // Голос України. – 2003. – № 154.

36. Положення про делегування саморегульвнй організації адміністраторів недержавних пенсійних фондів окремих повноважень : Затв. розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12.04.2007 р. № 7153 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 44. – стор. 269. – ст. 1816.

37. Вінник О. М. Проблеми правового забезпечення публічно-приватного партнерства // Режим доступу: <http://www.hozpravo.snu.edu.ua/arts.doc>

38. Устименко В. А. Органы местного самоуправления как центры территориальных хозяйственных систем / В. А. Устименко // Режим доступу: http://www.hozpravo.com.ua/conferences/arhiv/uchastnik.php?ELEMENT_ID=42&ID=185

39. Кожемякин С. А. Формирование права хозяйственных систем как подотрасли хозяйственного права Украины / Кожемякин С. А. // Хозяйственное законодательство Украины : практика применения и перспективы развития в контексте европейского выбора : Сб. научных трудов [ред. В. К. Мамутов]. – Донецк : ООО "Юго-Восток, Лтд", 2005. – С. 189–193.

40. Заргана М. А. К вопросу о проблемах перспективного развития производственно-хозяйственных систем в Украине / М. А. Заргана, В. Г. Андреева // Экономический простір. – 2008. – № 19. – С. 50–56.

41. Вінник О. М. Господарське право: Навчальний посібник. 2-е вид., змін. і доповн. / Вінник О. М. – К. : Правова єдність, 2008. – 766 с.

Надійшла до редколегії 05.06.13

И. Кравец, канд. юрид. наук, ассист.
КНУ имени Тараса Шевченко, Киев

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ СОВРЕМЕННЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ СИСТЕМ

Статья посвящена проблемам правового положения современных хозяйственных систем. Обосновывается основная цель создания хозяйственных систем в современных экономических условиях. Анализируются признаки хозяйственных систем и на их основе формулируется понятие "хозяйственная система". Осуществляется классификация современных хозяйственных систем по разным критериям.

Ключевые слова: хозяйственная система, организация хозяйственной деятельности, управление хозяйственной деятельностью, регулирование хозяйственной деятельности, субъект организационно-хозяйственных полномочий, центр хозяйственной системы.

I. Kravets, Candidate of Law, Associate Professor
Kyiv National Taras Shevchenko University, Kyiv

CONCEPT AND CLASSIFICATION OF MODERN ECONOMIC SYSTEMS.

The article is dedicated to the problems of the legal status of modern economic systems. It substantiates the main purpose of economic systems in the current economic environment. The article analyzes the characteristics of economic systems and uses them to formulate the concept of "economic system". It classifies modern economic systems according to different criteria.

Keywords: economic system, the organization of economic activities, administration of economic activities, regulation of economic activities, the subject of organizational – economic authorities, the center of the economic system.

УДК 347.464

О. Горяева, ассист.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

АУДИТОРСЬКІ ПРАВОВІДНОСИНИ: ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Стаття присвячена дослідженню поняття аудиторських правовідносин, як правовідносин, що виникають при здійсненні незалежного господарського контролю.

Ключові слова: аудиторська діяльність, аудиторські правовідносини.

Постановка проблеми. Сутність і зміст такого виду фінансового контролю як аудитбільш повно розкривається саме шляхом проведення аналізу зв'язку суб'єкта й об'єкта такого контролю, що у правовому полі існує у вигляді правовідносин, а конкретніше, – у вигляді аудиторських правовідносин.

При здійсненні аудиторської діяльності виникає чимало відносин, які можна віднести до правових: щодо сертифікації аудиторів, порядку створення аудиторських фірм, укладання договору на проведення аудиту тощо.

Тому дослідження правового регулювання здійснення аудиторської діяльності в Україні неможливе без характеристики правовідносин, що її опосередковують, з огляду на те, що традиційно до механізму правового регулю-

вання як правової категорії включають такі елементи, як норми права, юридичні факти, правовідносини та акти реалізації прав та обов'язків суб'єктів правовідносин [5]. Крім того, саме правовідносини надають можливість визначити сфери суспільних відносин, що охороняються правом, зміст суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, ступінь відповідності суб'єктів правовим приписам; визначити правомірний чи протиправний характер поведінки суб'єктів, а також найраціональніші шляхи досягнення мети правового регулювання [13; 206-207].

Ступінь наукової розробки проблеми. Комплексне дослідження правових засад здійснення аудиторської діяльності здійснювалось такими вченими як Р.Ю. Ханік-Посполітак, Р. Ю. Бурлаковим, В. Дерек-

нем, О. Редько, Л. Кінашук, Т. Курезою. Однак, враховуючи зміни, що відбулися в законодавстві, окремі праці не відповідають сучасному стану правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, або ж дослідження виконувались в рамках науки фінансового права.

У дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата наук Т. Курези вперше має місце комплексна сучасна характеристика аудиторської діяльності, однак аудиторські правовідносини не були предметом дослідження. Отже, метою цієї статті є дослідження правовідносин, що складаються у процесі здійснення аудиторської діяльності, визначення їх елементів та ознак.

Викладення основного матеріалу дослідження. Панівним при визначенні теорію права поняття правовідносин є підхід, за яким останні розуміються як передбачені юридичною нормою (або такі, що виникають на її підставі [22; 135]) ідеологічні суспільні відносини, що мають вольовий та ідеологічний характер [13; 204], виражаються у взаємних юридичних правах і обов'язках суб'єктів права [15; 80], які забезпечуються силою державного примусу [22; 135].

З огляду на те, що відповідно до ч. 1 ст. 3 Закону про аудит [14] аудиторська діяльність є підприємницькою, яка в силу дії ст. 3 Господарського кодексу України [8] є різновидом господарської діяльності, є всі підстави для висновку про те, що правовідносини, які виникають у процесі здійснення аудиторської діяльності та управління нею, є господарськими правовідносинами.

Однак потрібно відмітити, що останнім часом у наукових колах обговорюється можливість і доцільність віднесення аудиторських правовідносин до різновиду фінансових правовідносин. Так, вважається, що відносини у сфері аудиторської діяльності слід віднести до сфери впливу фінансового права, оскільки вони "породжують фінансове правовідношення, а також є змістом фінансової діяльності" [11; 75]. Також проголошується, що відносини у сфері аудиторської діяльності поділяються як на відносини у сфері підприємницької діяльності так і на фінансово-правові [19; 91]. Зазначена позиція видається нам необґрунтованою і спірною, оскільки, і про це зазначають самі автори, об'єктом фінансових правовідносин виступають централізовані та децентралізовані фонди коштів, визначення ж об'єкта аудиторських правовідносин у науці відсутнє.

Нагадаємо, що господарські правовідносини – це вид суспільних відносин, в яких зв'язок між суб'єктами господарювання полягає в їх юридичних правах та обов'язках [23; 64].

Водночас визначення господарських правовідносин у науці господарського права є дискусійним питанням, що пов'язане, зокрема, із тим, що сучасна юридична наука значною мірою продовжує експлуатувати радянські напрацювання теорії правовідносин [1; 11]. Зокрема, одні науковці наполягають на необхідності визначення правовідносин через урегульованість нормами права [10; 143], інші вважають, що вони і є результатом правового регулювання [21; 113], треті ж визначають їх як проміжну ланку між нормою права та суспільними відносинами [20; 30].

В основу нашого дослідження покладемо розуміння господарських правовідносин як суспільних відносин, що урегульовані нормами права та складаються у сфері здійснення господарської діяльності або управління нею.

Таким чином, під аудиторськими правовідносинами слід розуміти передбачені правовою нормою суспільні відносини, що складаються у процесі здійснення аудиторської діяльності, наданні аудиторськими фірмами або незалежними аудитором консультативних чи бух-

галтерських послуг, а також в процесі управління аудиторською діяльністю.

Найбільш повно поняття правовідносин розкривається через їх структуру (склад), під якою розуміють основні елементи правовідносин (суб'єкти і об'єкти) і доцільний спосіб зв'язку між ними на підставі суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності з приводу соціального блага чи забезпечення яких-небудь інтересів [14; 209].

Ми приєднуємося до тієї позиції, що термін "структура" є більш адекватним стану правовідносин, оскільки термін "склад" лише фіксує його елементи без вказівки на їх логічний взаємозв'язок. Правовідносини є логічно пов'язаною конструкцією всіх елементів, де головними полюсами зв'язку виступають його суб'єкти, які реалізують суб'єктивні юридичні права, суб'єктивні юридичні обов'язки, повноваження та суб'єктивну юридичну відповідальність заради досягнення результату цього зв'язку. Отже, термін "структура" включає в себе елементний склад правовідносин і правові зв'язки між ними, тобто власне відносини між суб'єктами [17; 377].

Таким чином, структура правовідносин у цілому, та аудиторських зокрема, включає в себе наступні елементи: суб'єкти; об'єкти; суб'єктивне право; юридичний обов'язок [19; 445]. Останні два елементи визначають поняття змісту правовідносин [22; 138]. Тобто до структури аудиторських правовідносин ми відносимо суб'єктів, об'єкти та зміст (права та обов'язки суб'єктів аудиторських правовідносин).

У цілому для позначення осіб, між якими виникають аудиторські правовідносини, застосовуються терміни "суб'єкт аудиту" або "суб'єкт аудиторської діяльності", якими фактично позначають лише аудиторські фірми та незалежних аудиторів. Однак, крім зазначених осіб, учасниками аудиторських правовідносин виступають замовники послуг у сфері аудиту, суб'єкти господарювання, звітність яких підлягає перевірці, а також професійній об'єднанню аудиторів.

Важливе місце серед суб'єктів аудиторських правовідносин займають замовники послуг у сфері аудиту, перелік і статус яких чинним законодавством не визначений. Як ми вже зазначали у нашому дослідженні [6] у чинному законодавстві України відсутній єдиний підхід у визначенні правового статусу замовників послуг у сфері аудиту, а відтак необхідним є законодавче закріплення переліку осіб, що можуть бути замовниками аудиту, до яких слід віднести:

– щодо аудиту: суб'єктів господарювання, звітність яких перевіряється, засновників таких суб'єктів господарювання, а також державні органи, що регулюють відповідні ринки господарювання;

– щодо інших послуг у сфері аудиту: суб'єктів господарювання, звітність яких перевіряється.

Водночас правовий статус таких суб'єктів аудиторських правовідносин як виконавці послуг у сфері аудиту, суб'єктів господарювання, звітність яких перевіряється, а також професійних організацій аудиторів потребує окремого дослідження.

Наступною складовою структури аудиторських правовідносин є їх об'єкт. У цілому поняття про об'єкт правовідносин є одним із спірних у загальній теорії вчення про правовідносини [1; 15]. Зважаючи на численні точки зору, в юридичній літературі можна виділити дві концепції до визначення об'єкту права: моністична і плюралістична [19; 446].

Представники моністичної концепції вважають, що об'єктом можуть виступати лише дії суб'єктів, оскільки саме дії, вчинки людей підлягають регулюванню юридичними нормами, і лише людська поведінка здатна

реагувати на правовий вплив. В контексті господарських правовідносин таким єдиним об'єктом може виступати господарська діяльність [7; 87]. В свою чергу представники плюралістичної концепції вважають, що об'єкти правовідносин є настільки різноманітними, наскільки різноманітні самі правовідносини, що регулюються правом, а відтак можна говорити про існування, зонайменше 5 груп об'єктів: матеріальні блага; нематеріальні цінності; поведінка, дії суб'єктів, різного роду послуги і їх результати; продукти духовної творчості; цінні папери, офіційні документи (лише у випадку їх втрати при поновленні, оформленні дублікатів) [19; 446].

Водночас можливість визнання об'єктами аудиторських правовідносин певних матеріальних благ чи цінностей викликає сумніви: в результаті здійснення як аудиторської діяльності, так і при управлінні нею жодних цінностей та благ не виникає, до того ж не сам факт їх існування стає причиною виникнення відносин. Так, не можна стверджувати, що бухгалтерський облік і фінансова звітність виступають об'єктами аудиторських правовідносин, оскільки останні є об'єктами бухгалтерських послуг. Фактично відносини, пов'язані із здійсненням аудиторської діяльності, виникають у зв'язку із необхідністю перевірки "правильності" названих вище об'єктів, а відносини, пов'язані із управлінням аудиторською діяльністю, – у зв'язку із здійсненням аудиторської діяльності.

В свою чергу у економічній літературі, яка не оперує поняттям об'єкту правовідносин, висловлюються думки про необхідність об'єднання ідей і механізмів як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого аудиту [16; 52-53]. Представники цього підходу стверджують, що тоді об'єктами дослідження аудиторів повинні бути система бізнес-процесів, система обліку і звітності, система внутрішньокорпоративного контролю, система управління бізнес-ризиками, система корпоративного управління. Таким чином, з економічної точки зору об'єктом діяльності аудиторів є певні процеси, які виникають у зв'язку із здійсненням господарської діяльності суб'єктами господарювання.

До того ж у економічній літературі починають з'являтися дослідження об'єктів аудиту, під якими виділяють суб'єктів господарювання, види їх діяльності та елементи господарської діяльності [2; 184; 3; 16]. Водночас об'єкти дослідження економічної та правової наук не збігаються, тому при виокремленні об'єкта аудиторських правовідносин слід брати до уваги той факт, що при наданні будь-якого виду послуг у сфері аудиту їх виконавці досліджують інформацію стосовно суб'єкта господарювання та здійснення його діяльності, що відображається за певними встановленими правилами – різноманітні системи системами обліку.

Ми приєднуємось до позиції В. Поєдинок щодо обґрунтованості моністичного підходу до розуміння об'єкта господарських правовідносин із виділенням при цьому загального об'єкта (фактичні господарські відносини) та спеціального об'єкта (об'єкт господарської діяльності, з приводу якого встановлюються правовідносини) [1; 16].

З урахуванням цього, пропонуємо розрізняти загальний об'єкт аудиторських правовідносин (дії аудиторських фірм та незалежних аудиторів) та спеціальний об'єкт (аудиторська діяльність та відповідні системи обліку суб'єктів господарювання).

Наступним структурним елементом аудиторських правовідносин є їх зміст, який проявляється у правах та обов'язках суб'єктів аудиторських правовідносин.

З'ясуємо, що ж є передумовами виникнення аудиторських правовідносин. Прийmemo за основу те, що юридичними передумовами виникнення як правовідно-

син у цілому, так і аудиторських правовідносин зокрема виступають юридичні факти [17; 379, 22; 142], які традиційно класифікуються:

1. За *вольовою ознакою* на дії (юридичні вчинки), що можуть бути правомірні чи неправомірні, події, а також обставини [19; 448].

2. За *складом* виділяють прості юридичні факти (що складаються з одного факту, якого досить для настання юридичних наслідків) та складні юридичні факти (що являють собою певну сукупність окремих фактів, необхідних для настання юридичних наслідків) [9; 121].

3. За *юридичними наслідками* виділяють правоутворюючі (з якими норми права пов'язують виникнення правовідносин), правозмінюючі (з якими норми права пов'язують зміну правовідносин) та правоприпиняючі (з якими норми права пов'язують припинення правовідносин) [17; 401].

Ще виділяють такий окремих вид юридичного факту, як стан [22; 143].

З огляду на те, що вищенаведені класифікації юридичних фактів є загальноправовими, тобто такими, що вироблені теорією права, вважаємо, що їх прояв для кожного конкретного виду правовідносин може мати свої риси та особливості. Тому охарактеризуємо юридичні факти, на підставі яких можуть виникати аудиторські правовідносини.

Як зазначалося, за вольовою ознакою всі юридичні факти поділяються на:

1. *Дії* – тобто вольову поведінку суб'єктів права, з якою пов'язані виникнення, зміна та припинення правовідносин; дії можуть бути правомірними та неправомірними. В свою чергу правомірні дії можуть бути здійснені у формі юридичних актів, під якими розуміються дії, що пов'язані зі вступом особи в конкретні правовідносини з наміром досягти певного юридичного наслідку, а також у формі юридичних вчинків, тобто дій, що не пов'язані зі вступом особи в конкретні правовідносини, однак які незалежно від її наміру спричиняють юридичні наслідки. А неправомірні дії як юридичні факти існують у вигляді злочинів (передбачених законом суспільно небезпечних винних діянь, за які настає кримінальна відповідальність) та проступків (винна дія або бездіяльність, що тягнуть за собою дисциплінарну, адміністративну, цивільну чи господарську відповідальність).

Аналіз чинного законодавства дає підстави стверджувати, що такий юридичний факт як дія є характерним для виникнення аудиторських правовідносин, хоча і не у всіх його проявах. Відомо, що як проведення аудиту, так і надання інших послуг у сфері аудиту відбувається виключно на підставі договору/звернення між замовником та аудиторською фірмою або ж незалежним аудитором (ст. 17 Закону про аудит). Крім того, відносини, пов'язані із сертифікацією осіб, що мають намір здійснювати аудиторську діяльність, також виникають саме завдяки діям, які мають спрямованість на досягнення конкретного юридичного наслідку – отримання сертифікату аудитора. Те ж саме можна сказати і про правовідносини, що виникають при регулюванні аудиторської діяльності: дії органів регулювання аудиторської діяльності в такому випадку так само спрямовані на досягнення конкретного юридичного наслідку – надання якісних послуг у сфері аудиту.

Водночас уявити собі вчинення особами дій, що не пов'язані з їх вступом в аудиторські правовідносини, однак які незалежно від наміру таких осіб спричиняють юридичні наслідки саме в сфері аудиторської діяльності нам не видається за можливе. Отже, вважаємо, що

юридичні вчинки можуть бути підставою для виникнення сімейних, цивільних, можливо навіть господарських правовідносин, однак не можуть бути підставою виникнення саме аудиторських правовідносин.

Наступним видом дій, які загальна теорія права визнає юридичними фактами, є злочини, вчинення яких, на нашу думку, тягне за собою виникнення лише кримінально-правових відносин, а тому такий вид юридичних фактів не може бути застосований для виникнення аудиторських правовідносин. Що ж стосується проступків, то їх вчинення є підставою для прийняття відповідних управлінських рішень і притягнення винних осіб до відповідальності та, можливо, звернення до зовнішнього аудитора за наданням послуг. Однак в такому випадку підставою виникнення саме аудиторських правовідносин виступатиме дія – укладання договору/звернення про надання послуг у сфері аудиту.

Водночас якщо говорити про проступки як вид правопорушення у сфері здійснення аудиторської діяльності, то їх здійснення дійсно може стати підставою виникнення аудиторських правовідносин – щодо притягнення аудиторських фірм/незалежних аудиторів або ж сертифікованих аудиторів до відповідальності.

2. *Події* – юридичні факти, що виникають, змінюються і припиняються поза волею людей. Традиційним прикладом подій як юридичних фактів є природні явища, смерть фізичної особи. Знову таки з огляду на положення статті 17 Закону про аудит, події не є підставами виникнення аудиторських правовідносин. Водночас вони слугують підставами для зміни (а частіше, для припинення) аудиторських правовідносин, лише за умови зазначення про це в договорі на проведення аудиту чи надання інших послуг у сфері аудиту (як правило, такі події є обставинами непереборної сили). До того ж така подія як смерть аудитора виступає підставою для припинення ним його аудиторської діяльності взагалі.

3. *Обставини* – це такі складні юридичні факти, які охоплюють своїм змістом дії та події. Вважаємо, що такі юридичні факти не характерні для виникнення, зміни чи припинення аудиторських правовідносин. Так, за змістом ч. 1 і ч. 2 ст. 17 Закону про аудит проведення аудиту можливе лише на підставі відповідного договору, надання ж інших послуг у сфері аудиту – до того ж і на підставі письмового чи усного звернення замовника. Отже, будь-які обставини, що передували волевиявленню замовника щодо укладання відповідного договору (звернення) не мають істотного значення при виникненні аудиторських відносин у цілому.

Таким чином, обставини не можуть слугувати підставою ні виникнення, ні зміни чи припинення аудиторських правовідносин.

Що ж стосується класифікації юридичних фактів за складом (бувають прості та складні), то в контексті аудиторських правовідносин вважаємо, що останні виникають лише на підставі договору, укладеного між аудиторською фірмою/незалежним аудитором та замовником або ж відповідного звернення. А, відтак, складні юридичні факти (за аналогією із фактами-обставинами) не притаманні аудиторським правовідносинам.

Єдиний виняток – це відносини проведення обов'язкового аудиту, оскільки, крім договору, додається ще один юридичний факт – обов'язковий – а саме: пряма вказівка закону про проведення аудиту.

Всі інші можливі складні факти, як-от проведення внутрішньої перевірки власником суб'єкта господарювання, за результатами якої було прийнято рішення про звернення до зовнішнього аудитора; прийняття рішення

про здійснення аудиту загальними зборами товариства з обмеженою відповідальністю тощо ми не визнаємо як такі, що безпосередньо впливають на виникнення аудиторських правовідносин, оскільки вони лише передують наступному юридичному факту – укладанню договору про надання відповідних послуг.

Таким чином, аудиторські правовідносини – це різновид господарських правовідносин, які виникають на підставі юридичних фактів у вигляді укладання договору/звернення про надання послуг у сфері аудиту чи вчинення аудиторськими фірмами/незалежними аудиторами порушення правил здійснення аудиторської діяльності, і можуть змінюватись чи припинятись на підставі тих же фактів чи подій.

В свою чергу сутність аудиторських правовідносин найбільш повно проявляється через їх ознаки, які поєднують у собі загальні ознаки господарських правовідносин [1; 15, 4; 26], та специфічні – аудиторських правовідносин.

До ознак аудиторських правовідносин ми відносимо такі:

1) *сфера, в якій виникають такі правовідносини, визначається як господарська система локального рівня.* Аудиторські правовідносини виникають лише у сфері господарювання, причому така сфера звужується до діяльності конкретно визначеного суб'єкта господарювання або асоційованих підприємств. Тобто відносини, що складаються в процесі перевірки, наприклад, правильності ведення домашнього господарства або ж правил обліку будь-яких майнових цінностей особою, яка не визнається суб'єктом господарювання, не відносяться ні до господарсько-правових взагалі, ні до аудиторсько-правових зокрема;

2) *особливий суб'єктний склад.* Відомо, що суб'єктами господарських правовідносин можуть бути особи, зазначені у ст. 2 ГКУ. Водночас якщо говорити про аудиторські правовідносини як відносини, предметом яких є діяльність з надання послуг у сфері аудиту та управління нею, то коло суб'єктів у порівнянні зі ст. 2 ГКУ значно звужується. Так, до суб'єктів аудиторських правовідносин ми відносимо суб'єктів господарювання та їх власників, що виступають замовниками послуг у сфері аудиту, аудиторські фірми та незалежних аудиторів, Аудиторську палату України, Національний банк України, Національну комісію з регулювання ринків фінансових послуг, Міністерство фінансів України та Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку. Причому важливим є те, що виконавцями послуг у сфері аудиту можуть бути лише суб'єкти господарювання, створені на території України, і фінансова звітність, що підлягає перевірці аудиторами, повинна бути складена також лише суб'єктом господарювання, створеним в Україні. Таким чином, іноземний суб'єкт господарювання може виступати виключно замовником послуг у сфері аудиту, а, відтак, можна стверджувати, що аудиторські відносини виникають лише на території України;

3) *поєднання у аудиторських правовідносинах публічних та приватних інтересів.* Вважаємо, що ця ознака найяскравіше проявляється у разі здійснення обов'язкового аудиту. Так, висловлюючи думку про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор, тим самим, підтверджує суспільству правомірність діяльності такого суб'єкта. Водночас вказуючи на недостовірність показників фінансової звітності, аудитор звертає увагу її користувачів на проблемні аспекти діяльності такого суб'єкта господарювання;

4) *поєднання майнових та організаційних елементів.* Зазначена ознака проявляється через застосу-

вання інституту організаційного та методичного забезпечення аудиту;

5) *значний ступінь правового регулювання на рівні актів законодавства в поєднанні з соціальним регулюванням*. Значна питома вага серед джерел правового регулювання аудиторської діяльності належить актам Аудиторської палати України, – якими, фактично, регулюються правовідносини регулювання аудиторською діяльністю, та МСА 2010 [12], – якими регулюються переважно майново-господарські аудиторські правовідносини.

Висновки. Отже, за результатами проведеного дослідження, слід сказати, що:

1. Для аудиторських правовідносин характерний звужений перелік підстав виникнення, а саме: вони виникають підставі юридичних фактів у вигляді укладання договору про надання послуг у сфері аудиту чи вчинення аудиторськими фірмами (незалежними аудиторами) порушення правил здійснення аудиторської діяльності, та можуть змінюватись чи припинятись на підставі лише фактів чи подій.

2. До кола суб'єктів аудиторських правовідносин слід відносити замовників послугу сфері аудиту, виконавців послуг у сфері аудиту, суб'єктів господарювання, звітність яких перевіряється (у випадку, коли вони не виступають замовниками аудиту) і професійних об'єднань аудиторів.

3. Слід розрізняти загальний об'єкт аудиторських правовідносин (дії аудиторських фірм та незалежних аудиторів) та спеціальний об'єкт (аудиторська діяльність та відповідні системи обліку суб'єктів господарювання).

4. Аудиторськими правовідносинами слід розуміти різновид господарських правовідносин, що виникають на території України в процесі здійснення та управління аудиторської діяльності між аудиторською фірмою (незалежним аудитором) і іншим учасником відносин у сфері господарювання на підставі договору/звернення про надання послуг у сфері аудиту або вчинення правопорушення аудиторськими фірмами (незалежними аудиторами) внаслідок спеціальної вказівки у законі або за ініціативи замовників послуг у сфері аудиту.

Список використаних джерел

1. Актуальні проблеми господарського права: навч. посіб. / за ред. В.С. Щербини. – К. – Юрінком Інтер, 2012. – 528 с.
2. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій : монографія / Л.М. Янчева та ін.; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 294 с.
3. Аудит: Навч. посібн. / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко та ін.; під заг. ред. Цал-Цалка Ю.С. – Житомир: ПП "Рута", 2012. – 392 с.
4. Вінник О.М. Господарське право: Навчальний посібник. – 2-ге вид., змін. та доп. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 766 с.

A. Горяева, ассист.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

АУДИТОРСКИЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: ХОЗЯЙСТВЕННО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Статья посвящена исследованию понятия аудиторских правоотношений как правоотношений, возникающих при осуществлении независимого хозяйственного контроля.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудиторские правоотношения.

A. Gorjaeva, Associate Professor
Kyiv National Taras Shevchenko University, Kyiv

AUDITOR RELATIONS: ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS

The article is devoted to researching the concept of public accountant legal relationships as legal relationships arising up during realization of independent economic control.

Keywords: auditing, public accountant legal relationships.

5. Вперше така теза була висунута рад. вченим в галузі теорії держави та права проф. Алексєєвим С.С., яка знайшла своє відображення і в працях українських вчених / Алексєєв С.С. Проблемы теории государства и права: Учебник для студентов вузов, обуч. по спец. "Правоведение" / Авт. кол.: Алексєєв С.С. и др.; под ред. С.С. Алексєєва. – М.: Юрид. Лит., 1987. – С. 246.

6. Горяева А. К вопросу о заказчиках аудиторских услуг в Украине [Текст] / А.С. Горяева // Международная научно-практическая конференция "Развитие учений о государстве и праве: от античности до современности", г. Москва, 20.07.2013 г. – Московский центр правовых исследований. – С. 28-31.

7. Господарське право. Конспект лекцій. Укладач Н.Н.Смірнова. – СПб.: "Лексикон", Агентство "Віт-принт", 2002. – 192 с.

8. Господарський кодекс України. Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 р. № 436-IV [Текст] // ОВУ. – 2003. – № 11 – Ст. 462.

9. Загальна теорія держави і права / За редакцією академіка АПРН України, доктора юридичних наук, професора В.В. Копейчикова. – К.: Юрінком, 1997. – С. 194.

10. Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву / О.С. Иоффе // Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории хозяйственного права. – М. : Статут, 2000. – С. 524.

11. Кінашук Л.Л. Фінансово-правові підстави виникнення та становлення аудиторського контролю в Україні // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2009. – № 2. – стор. 72-78.

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року // Пер. з англ.: Ольховикова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. – 2010. – 845 стор.

13. Осауленко О.І. Загальна теорія держави і права: Навчальний посібник. – К.: Істина, 2007.

14. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-XII [Текст] // Голос України. – 1993. – 05. – 29.05.93. – № 99.

15. Рабинович П.М. Основи загальної теорії права та держави: Навчальний посібник. – Вид. 5-е, зі змінами. – Одеса: Юридична література, 2002.

16. Редько О., Дмитренко І. Перспективи розвитку системно-орієнтованого аудиту в Україні. // Бухгалтерський облік і аудит. – № 9 – 2011. – стор. 50 – 54.

17. Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.

18. Скороход І. Місце аудиторської діяльності в системі фінансового права. // Підприємництво, господарство і право. – 2012. – № 10. Стр. 89 – 92.

19. Теорія держави і права. Академічний курс: Підручник / За ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – К.: Хрінком Інтер, 2006. – с. 445.

20. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю.К. Толстой. – Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1959. – С. 30.

21. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М. : Юрид. Лит., 1974. – с. 113.

22. Хахулина К.С., Малыга В.А., Стадник И.В. Теория государства и права в схемах и определениях: Учебное пособие. – Донецк: Норд-Пресс, ДонНУ, 2006. – С. 135.

23. Хозяйственное право: Учебник / В.К. Мамутов, Г.Л. Знаменский, К.С. Хахулин и др.; Под ред. Мамутова В.К. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – С. 64.

Надійшла до редколегії 05.06.13