

ся тільки для законно встановленої мети». У ст.37 законодавчо закріплена інформація і документи, що не підлягають наданню для ознайомлення по запитам, наприклад, інформація, що стосується особистого життя громадян. Відповідальність за порушення законодавства про інформацію відбивається в ст.47, зокрема, відповідальність за порушення, пов'язані з використанням та поширенням інформації, що стосується особистого життя громадян, без їхньої згоди.

Варто зауважити, що Конституція України встановлює, що збір, збереження, використання та поширення інформації про приватне життя особи без його згоди не допускається. У той же час, в інтересах боротьби зі злочинністю і безпеки держави можуть бути проведені на законній підставі оперативно-розшукові заходи щодо окремих осіб, які передбачають збір, збереження і використання інформації про їхнє приватне життя без згоди. Перелік засад і випадків їх використання повинні бути вичерпним і встановлений законом. Причому, навіть у цьому випадку в законах повинні бути закладені механізми захисту прав громадянина на недоторканість приватного життя. На підставі 428 Резолюції Консультативної Асамблеї Ради Європи можна сформулювати такий принцип: у випадку протиріччя між правом на свободу інформації та на повагу приватного життя пріоритет має право на свободу приватного життя.

Безумовним досягненням є те, що в Проекті Цивільного Кодексу (ЦК) України питанню про особисті немайнові права присвячено вже цілу главу [4]. Проте, цілком розв'язати проблему регулювання немайнових прав у рамках навіть майбутнього ЦК України неможливо. Тому доцільним було б закріпити окремим законом правове регулювання відносин по деяких з особистих немайнових прав. І чим скоріше це відбудеться, тим успішніше може буде реалізувати основні особисті немайнові права громадян і захищати інтереси суспільства та держави, що є однією з основних функцій органів внутрішніх справ України.

Вочевидь, продовження старої практики законотворчості без єдиної концепції законодавства в інформаційній сфері блокує реалізацію конституційних прав громадян, робить складновиконуваною завдання побудови правової держави та інформаційного суспільства в Україні.

Список літератури:

1. Компьютерные технологии в юридической деятельности: Учебное и практ. пособие / Под. ред. Н. Полевого, В. Крылова. М., 1994.
2. Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. Х., 1998.
3. Закон України «Про національну програму інформатизації» від 4 лютого 1998 р. // Юридичний вісник України. 1998. №18.
4. Проект Цивільного Кодексу України від 25 серпня 1996 р. // Українське право. 1996. Ч.І.

Р.М. Бурлаков

ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СУБЪЕКТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ДОГОВОРЕ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Договор на проведение аудита является взаимным, то есть порождает права и обязанности для каждого из его участников.

В ст.ст.22, 23 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» закреплены лишь права и обязанности аудиторов (аудиторских фирм), что же касается прав и обязанностей заказчика аудита, то они в данном Законе не закреплены. Поскольку договор на проведение аудита является разновидностью договоров подрядного типа, при рассмотрении вопроса о правах и обязанностях как заказчика аудита, так и субъекта аудиторской деятельности необходимо применять также и нормы Гражданского кодекса Украины, определяющие права и обязанности сторон в договоре подряда.

В соответствии со ст.22 Закона «Об аудиторской деятельности» аудитор (аудиторская фирма) вправе самостоятельно определять формы и методы аудита на основании действующего законодательства, существующих норм и стандартов, условий договора с заказчиком, профессиональных знаний и опыта. Суть этого права аудитора (аудиторской фирмы) состоит в том, что аудитор, действуя как профессионал, самостоятельно, в зависимости, прежде всего, от вида аудита и предмета конкретного договора, определяет технологию, формы и методы осуществления аудита. При этом аудитор (аудиторская фирма) обязаны учитывать императивные требования действующего законодательства, а также условия конкретного договора, согласованные с заказчиком. Аудит должен быть организован с учетом необходимости адекватного и полного отражения в аудиторском заключении всех аспектов деятельности заказчика.

Именно поэтому ст.22 Закона «Об аудиторской деятельности» предоставляет аудитору (аудиторской фирме) широкие права, обеспечивающие его информированность в объеме, определяемом предметом договора. Речь идет, во-первых, о праве аудитора (аудиторской фирмы) на получение от заказчика всех необходимых документов, объяснений от руководства и работников заказчика. Что касается необходимых документов, то аудитор (аудиторская фирма) вправе требовать, чтобы заказчик обеспечил передачу их и от третьих лиц, у которых они находятся. Во-вторых, аудитор (аудиторская фирма) вправе, в случае необходимости, осуществлять проверку наличия у заказчика имущества, денег и ценностей. В-третьих, аудитор (аудиторская фирма) вправе, в случае необходимости, требовать от заказчика проведения контрольных осмотров, замеров выполненных работ, определения качества продукции.

Аудитору (аудиторской фирме) принадлежит, в соответствии со ст.22 Закона «Об аудиторской деятельности», и право привлекать на договорных началах к участию в проверке специалистов различного профиля. При этом такой договор заключается между аудитором (аудиторской фирмой) и соответствующим специалистом. Ответственным за действия привлеченных специалистов перед заказчиком является аудитор (аудиторская фирма).

В литературе высказано мнение, что в качестве специалистов аудитор (аудиторская фирма) не вправе привлекать лиц, которые работают у заказчика, находятся с ним в родственных отношениях или имеют другую личную заинтересованность. Такое ограничение на привлечение аудитором (аудиторской фирмой) специалистов в действующем Законе «Об аудиторской деятельности» отсутствует. Ст.24 Закона «Об аудиторской деятельности» формулирует аналогичные специальные требования лишь

применительно к самим аудиторам. Однако, специалисты, привлекаемые аудиторскими фирмами (аудиторскими фирмами) в соответствии с п.5 ст.22 Закона «Об аудиторской деятельности», не выступают при этом в качестве аудиторов. В то же время, это определение заслуживает внимания и должно быть учтено при разработке проекта нового закона «Об аудиторской деятельности»

Аудитор (аудиторская фирма) вправе требовать от заказчика выплаты соответствующего вознаграждения. В договоре желательно предусматривать предоплату заказчику аудиторской фирме, так как предоплата обеспечивает финансовую независимость аудитора в процессе аудита, исключает возможность «давления» в процессе проверки со стороны заказчика путем угрозы не выплатить вознаграждение за аудит. На практике предоплата, которую требуют аудиторские фирмы, составляет от 50 до 100%.

Хотя право аудитора (аудиторской фирмы) требовать от заказчика выплаты соответствующего вознаграждения прямо не закреплено в ст.22 Закона «Об аудиторской деятельности», оно вытекает, в частности, из правила, содержащегося в ч.3 ст.20 Закона «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которым в договоре на проведение аудита и предоставления аудиторских услуг должно предусматриваться и условие о размере и условиях оплаты. В связи с этим следует отметить, что к недостаткам Закона «Об аудиторской деятельности» относится и то, что перечень прав и обязанностей аудиторов (аудиторских фирм), закрепленный в ст.ст.22 и 23, носит закрытый (исчерпывающий) характер. В них должны содержаться указания на иные права и обязанности предусмотренные законами Украины.

В соответствии со ст.23 Закона «Об аудиторской деятельности», аудитор (аудиторская фирма) обязан надлежащим образом предоставлять аудиторские услуги, проверять состояние бухгалтерского учета и отчетности заказчика, их достоверности, полноту и соответствие действующему законодательству и установленным нормативам.

Надлежащее осуществление аудиторской проверки можно отнести к главной профессиональной обязанности аудитора (аудиторской фирмы). Указания на надлежащее осуществление аудиторской проверки свидетельствует о том, что аудитор (аудиторская фирма) обязан качественно выполнить лежащие на нем обязанности в полном объеме, в установленный срок в соответствии с требованиями действующего законодательства, условиями конкретного договора и нормативами, установленными Аудиторской палатой Украины. В общих чертах можно сказать, что работа признается доброкачественной, если она, во-первых, точно соответствует заказу и, во-вторых, свободна от недостатков.

Детализируя это положение, следует подчеркнуть, что работа считается выполненной качественно в тех случаях, когда аудиторское заключение о достоверности, полноте и соответствии действующему законодательству и установленным нормативам основывается, как того требует ст.8 Закона «Об аудиторской деятельности» на анализе достаточного объема информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности заказчика, в том числе на изучении бухгалтерской отчетности и документов, составляющих коммерческую тайну. При этом особое внимание ау-

дитор обязан уделить обнаружению умышленных ошибок, поскольку упущение их из поля зрения наносит серьезный вред репутации аудитора.

Аудитор, как подрядчик, в соответствии со ст.322 ГК Украины обязан выполнить работу за свой риск. Это означает, что аудитор может получить вознаграждение только в том случае, если он достигнет результата, оговоренного в договоре. Аудиторский риск заключается в том, что аудитор делает вывод и отражает в аудиторском заключении тот факт, что финансовая отчетность у заказчика составлена правильно, тогда как в действительности она может содержать существенные ошибки. Аудиторский риск содержит такие компоненты, как собственный риск, риск контроля и риск необнаружения.

Собственный (внутрихозяйственный риск) и риск контроля не зависят от аудитора, он не может на них повлиять, они существуют независимо от аудиторской проверки и являются результатом деятельности самого заказчика независимо от проведения аудита.

Риск необнаружения – это элемент выполняемой аудитором работы. За этот риск аудитор несет полную ответственность.

Результаты аудита в виде аудиторского заключения подлежат передаче аудитором по акту приема-сдачи заказчику.

Закон «Об аудиторской деятельности» в ст.7 определяет аудиторское заключение как официальный документ, заверенный подписью и печатью аудитора (аудиторской фирмы), составленный в установленном порядке по результатам проведения аудита и содержащий заключение относительно достоверности отчетности, полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Аудиторское заключение в соответствии с ч.3 ст.21 Закона «Об аудиторской деятельности» должно содержать либо подтверждение, либо аргументированный отказ от подтверждения достоверности, полноты и соответствия законодательству бухгалтерской отчетности заказчика. Подчеркнем, что ст.21 Закона «Об аудиторской деятельности» допускает две ситуации, а следовательно, и два вида аудиторских заключений, а именно: положительное либо отрицательное. В соответствии с п.5 Норматива 13 «Аудиторское заключение», утвержденном 25 октября 1995 г. Аудиторской палатой Украины (кстати, в нормативе есть указания, что он разработан, в том числе, и в соответствии со ст.21 Закона «Об аудиторской деятельности») аудиторское заключение может быть не только безусловно положительным, но и условно-положительным (с оговорками), отрицательным, когда аудитор «... дает отказ от выдачи своего заключения от отчетности и оформляет свое заключение отчетом другой формы». Условно-положительное заключение, в соответствии с указанным нормативом, выдается аудитором тогда, когда возникло одно из двух обязательств: неопределенность либо несогласие.

Неопределенность проявляется в том, что аудитор не может сформировать мнение; несогласие имеет место тогда, когда аудитор может сформировать мнение, но оно противоречит данным проверенной финансовой информации.

Наличие любой степени неопределенности или несогласия является основанием для отказа от дачи безусловно положительного заключения.

Дальнейший выбор вида заключения, как сказано в п.8 Норматива №13, зависит от того, носит ли неопределенность или несогласие фундаментальный или нефундаментальный характер.

Фундаментальный характер неопределенности или несогласия имеет место в том случае, если влияние на финансовую информацию вызвавших их факторов настолько велико, что может существенным образом исказить действительное состояние дел в целом или в основном.

Наличие нефундаментальных неопределенности и (или) несогласия является основанием для выдачи условно положительного заключения (с оговорками).

Наличие фундаментального несогласия является основанием для выдачи отрицательного заключения, а наличие фундаментальной неопределенности – для отказа в выдаче заключения.

Обязанностью аудиторов (аудиторских фирм) в соответствии со ст.23 Закона «Об аудиторской деятельности» является соблюдение тайны информации, полученной при проведении аудита и предоставлении аудиторских услуг. Заказчик не раскрывает сущности этой информации и поэтому следует сделать вывод о том, что речь идет о любой информации, которая стала известна аудитору при осуществлении аудита. Что касается сведений, составляющих коммерческую тайну, то аудитор обязан, во-первых, не разглашать ее, а во-вторых, не использовать ее в своих интересах или интересах третьих лиц.

Обязанностью аудиторов (аудиторских фирм), закрепленной в ст.23 Закона «Об аудиторской деятельности», является также извещение собственников, уполномоченных ими лиц и заказчиков о недостатках ведения бухгалтерского учета и отчетности, выявленных во время проведения аудита.

Закон «Об аудиторской деятельности» в ст.23 содержит указание еще на две обязанности аудиторов (аудиторских фирм). Речь идет об их обязанности, во-первых, отвечать перед заказчиком за нарушение условий договора, а во-вторых, об обязанности аудиторов (аудиторских фирм) ограничивать свою деятельность предоставлением аудиторских услуг и другими видами работ, которые имеют непосредственное отношение к предоставлению аудиторских услуг.

По нашему мнению, как первое, так и второе правило не должно содержаться в ст.23 Закона «Об аудиторской деятельности». Это связано с тем, что вопросам гражданско-правовой ответственности аудитора посвящена специальная ст.25 этого Закона. Что же касается правила, содержащегося в п.5 ст.23 Закона «Об аудиторской деятельности», то оно не может рассматриваться как обязанность аудитора (аудиторской фирмы), вытекающая из конкретного договора с заказчиком. Это правило направлено на закрепление общего положения о том, что аудиторская деятельность – это исключительный вид деятельности аудиторов как субъектов предпринимательской деятельности. Место этой нормы в ч.4 ст.5 Закона «Об аудиторской деятельности», в котором закреплены общие требования, предъявляемые к аудиторами как субъектам предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст.24 Закона «Об аудиторской деятельности» аудитор (аудиторская фирма) обязан отказаться от выполнения ранее заклю-

ченного договору в случаях, когда аудитор после заключения договора узнал, что он имеет прямые родственные отношения с руководством заказчика либо личный имущественный интерес у заказчика, а также в случаях, когда аудитор является членом руководства, учредителем или собственником проверяемого хозяйствующего субъекта, его работником или работником (собственником) дочернего предприятия, филиала или представительства проверяемого хозяйствующего субъекта.

Соглашением сторон в конкретном договоре могут быть предусмотрены и иные обязанности аудитора (аудиторской фирмы).

В ходе выполнения договора аудитор несет также и профессионально-этические обязанности, которые необходимо, по нашему мнению, отразить в специальном нормативе профессионального поведения, содержащем этические нормы, обязательные для аудиторов.

*О.М. Ситник, канд. юрид. наук,
Т.В. Колісник*

ПРЕДМЕТ ТА ПОНЯТТЯ МІЖНАРОДНОГО ПРИВАТНОГО ПРАВА

До цього часу у вітчизняній юриспруденції не вироблено єдиного поняття міжнародного приватного права, більш того, як свідчить аналіз сучасної юридичної літератури, зокрема, автори підручників та посібників дають різні визначення міжнародного приватного права або взагалі не визначають такого поняття. Це пояснюється, на наш погляд, тією обставиною, що навіть дотепер нема єдиного сприйняття основного у теорії міжнародного приватного права питання про його предмет, що у свою чергу породжує безкінечні суперечки з приводу багатьох інших проблем: про співвідношення міжнародного приватного права та міжнародного публічного права, про склад норм міжнародного приватного права, їх природу, про види джерел міжнародного приватного права...

Безумовно, що для припинення суперечок з вказаних та інших питань необхідно виробити єдине сприйняття предмета правового регулювання у галузі міжнародного приватного права.

В науковій літературі з проблеми про сприйняття предмета правового регулювання міжнародного приватного права склалося декілька точок зору. Основна з них полягає у тому, що відносини, які складають предмет міжнародного приватного права, є відносинами цивільно-правовими у широкому розумінні цього слова. Цю точку зору відстоюють такі вчені, як: І.С. Перетерський, Л.А. Лунц, А.Б. Альтшулер, М.І. Брагінський, К.Ф. Єгоров, Г.К. Матвеев, О.О. Рубанов, О.М. Садіков та інші. Л.А. Лунц, наприклад, пише: «Міжнародне приватне право як галузь права ... є сфера відносин цивільно-правового характеру у вказаному широкому розумінні цього слова, які виникають у міжнародному житті» [1]. Прибічники даної точки зору вважають, що шлюбні та трудові відносини входять до системи цивільного права, не складають самостійної галузі права і завдяки цьому включаються у предмет правового регулювання міжнародного приватного права. Більш того, в обґрунтування своєї позиції вони посилаються на те, що трудові, шлюбні та інші відносини належать до предмета міжнародного приватного права у тій частині, в якій вони мають цивільно-правову природу. Прибіч-