

УДК 346.7:339.338(477)

В.В. Добровольська,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри господарського права і процесу
Національного університету «Одеська юридична академія»

АУДИТ У СФЕРІ КОРПОРАТИВНИХ ВІДНОСИН

Анотація. Стаття присвячена визначенню й аналізу поняття аудиту у сфері корпоративних відносин як окремого спеціального виду контролю у сфері господарювання з окресленням його багатозначного поняття, ознак та доцільності застосування. Визначено характер аудиторської діяльності стосовно корпоративно-управлінського аспекту деяких суб'єктів господарювання, заснованого як на постійних так і на тимчасових засадах з урахуванням фінансового стану підприємства з метою своєчасного виявлення та попередження ознак банкрутства.

Ключові слова: аудит, корпоративні відносини, корпоративний контроль, сфера господарювання, установчі документи, структурні підрозділи.

Постановка проблеми. Господарське законодавство встановлює відповідно до Конституції України [1] правові основи господарської діяльності (господарювання), що базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності, які діють в рамках господарської діяльності та яким притаманний корпоративний характер участі та управління. Виникнення і поширення самостійної ініціативної діяльності суб'єктів економічних відносин, спрямованої на виробництво продукції, надання різноманітних послуг з метою одержання прибутку стало можливим лише в державах, економічні системи яких розвивались за ринковим способом господарства, тобто за власною ініціативою з фінансовою зацікавленістю на майбутнє.

На сьогоднішній день найбільш привабливим видом господарювання є створення юридичних осіб, які різняться організаційно-правовими формами та видами власності, а їх

підґрунтям як майбутньої так і нині діяльності є корпоративні відносини, до яких видається за доцільне застосування аудиту з метою контролю як загального так і поточного фінансового стану суб'єкта на обов'язкових або добровільних засадах.

Питання виникнення, становлення та розвитку аудиту як форми контролю в Україні досліджували такі вчені як В.П. Бондар, Й.П. Тимко, О. Петрик, О. Чупрун, Л. Кінашук та інші, але багато питань щодо корпоративного аудиту залишились не вирішеними та потребують подальшого аналізу.

Метою статті є визначення поняття, ознак і сутності контролюючого характеру аудиту щодо внутрішньогосподарських (корпоративних) та інших відносин, з виділенням при цьому аудиту — корпоративної форми контролю як виду контролю у сфері господарювання з урахуванням норм чинного законодавства з визначенням суб'єктно-об'єктного його складу та притаманних характеристик.

Основний матеріал. За ч. 3 ст. 167 Господарського кодексу України (надалі — ГК України)[2] під корпоративними відносинами маються на увазі відносини, що виникають, змінюються та припиняються щодо корпоративних прав, змістом яких є права особи, частка якої визначається у статутному капіталі (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами. Зазначені права можуть належати як одній особі так і кільком, але, як зазначає судова практика, особа стає носієм корпоративних прав з моменту набуття права власності на акції АТ або вступу до інших юридичних осіб [3]. Метою існування та здійснення зазначених прав є отримання прибутку господарською організацією, який залежить, як правило, від фінансового поточного стану організації. На сьогоднішній день майже в усіх господарських організаціях є корпоративний аспект, який є виразом суб'єктивної зацікавленості щодо участі в діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Як правило цей аспект має саме фінансовий характер та саме за допомогою аудиту як виду фінансового контролю можливо визначити фінансовий стан організації як поточний так і майбутній, що слугує чинником доцільності існування самої організації як суб'єкта господарювання. Наприклад, акціонерному товариству притаманний корпоративний характер управління, тому воно є підприємством з найбільш складною управлінською структурою, ланками якої є: вищий орган — загальні збори

акціонерів, виконавчий орган — правління, контрольні органи — спостережна рада (контроль за діяльністю правління і захист інтересів акціонерів у перерві між загальними зборами акціонерів) і ревізійна комісія (контроль за фінансово-господарською діяльністю правління), що визначено у відповідному спеціальному законі [4, 5]. В.С. Щербина виділяє вищий і постійний поточний контроль акціонерів (як засновників і співвласників товариства) за управлінською та фінансово-господарською діяльністю правління [6, с. 88]. Також він може носити добровільний або обов'язковий характер. Так, добровільний є, як слушно зазначає судова практика, порядком пред'явлення учасниками вимоги про проведення аудиторської перевірки, який визначається статутом товариства. За відсутності відповідних положень у статуті товариства господарські суди повинні брати до уваги, що організаційне забезпечення аудиторської перевірки діяльності та звітності товариства на вимогу його учасників, зокрема укладення договору з аудитором (аудиторською фірмою), надання аудиторіві необхідних документів тощо, здійснюється товариством в особі виконавчого або іншого органу, уповноваженого на це статутом, а не учасниками товариства [3]. Тобто представляється за доцільне внести зміни до норм чинного законодавства щодо закріплення в установчих документах суб'єкта господарювання права на ініціювання проведення аудиторської перевірки.

В організаційній структурі зазначені підконтрольні сфери традиційно розділені, при цьому акціонерне товариство, за загальним правилом, має два контрольні органи — вищий контрольний і контрольний. Вищий контроль управління діяльності

правління товариства здійснює спостережна рада (рада) товариства. Це незалежна від правління контрольна влада, яка є однією з форм реалізації економічної влади колективної власності акціонерів. Контроль фінансово-господарської діяльності правління здійснює ревізійна комісія товариства [6, с. 88]. З цією думкою можливо погодитися якщо мова йде про акціонерні товариства з державною формою власності щодо статутного капіталу. Так, Положення Кабінету Міністрів України визначає, що спостережна рада є органом акціонерного товариства, створеного шляхом корпоратизації державних підприємств, закритих акціонерних товариств, більш як 75 відсотків статутного капіталу яких перебуває у державній власності, а також виробничих і науково-дослідних об'єднань, правовий статус яких раніше не був приведений у відповідність з чинним законодавством. Також, відповідно до Закону України «Про управління об'єктами державної власності» Кабінет Міністрів України визначає умови створення та діяльності господарських структур та приймає рішення про створення, реорганізацію та ліквідацію господарських структур і визначає уповноважені органи управління, які здійснюють контроль за їх діяльністю [7]. Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [8] зазначені органи уповноважені управляти комунальним майном, створювати на його основі товариства та здійснювати відповідні контрольні функції. Звідси можливо виділити аудиторський контроль, який здійснюється державою й органами місцевого самоврядування, підстави якого визначені у ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» [9] та у ст. 12 Закону України «Про екологічний аудит», який здійснюється на

замовлення заінтересованих органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів України [10].

Наявність контрольних функцій у наглядової ради товариства має на меті створити систему протидії і стримувань, нейтралізувати конфлікти різних груп у товаристві, сформувані загальну волю юридичної особи. Одночасно наявність контрольних функцій підтверджує, що контроль є елементом системи управління товариством та методом оцінки фінансово-господарської діяльності.

Функція контролю наглядової ради здійснюється з метою: (1) забезпечення охорони інтересів та прав акціонерів; (2) ефективності і результативності фінансово-господарської діяльності; (3) достатності, повноти, об'єктивності і своєчасності підготовки фінансової, бухгалтерської та іншої звітності; (4) дотримання нормативно-правових актів, стандартів, установчих та внутрішніх актів АТ.

За аналогією вищезазначені положення застосовуються до інших господарських товариств, підприємств, організацій, які в свою чергу виступають суб'єктом аспектом корпоративного аудиту.

Корпоративний аудит за своїм характером є внутрішнім, а підстави його застосування можуть бути визначені в установчих документах суб'єкта господарювання та може проводитись як на обов'язкових та й на добровільних засадах. Зазначена форма аудиту в зарубіжних країнах почала стрімко розвиватися після Другої Світової війни. Професійну організацію внутрішніх аудиторів у США було створено в 1941 р. як Інститут внутрішніх ауди-

торів — міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання. Основна мета цієї організації полягала у розвитку і популяризації професії внутрішнього аудитора і розробці стандартів професійної діяльності. Увага внутрішньому аудиту приділена в МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудитора», де висвітлено різні сторони сприйняття внутрішнього аудитора зовнішніми аудиторами [11, с. 229]. Загальні уявлення про внутрішній аудит надає Норматив № 24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудитора», хоча він скасований. У даному документі під терміном «внутрішній аудит» розуміється діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству [12, с. 89].

У науковій літературі існують різні погляди щодо суті внутрішнього аудитора, досить часто суперечливі. О. Макоев вважає, що аудит умовно можна поділити на управлінський аудит, що здійснюється в інтересах керівництва і аудит, що здійснюється в інтересах власників [13, с. 12]. А. Білоусова, О. Нетикша вважають, що за критерій доцільності аудитора можливо прийняти масштаб діяльності підприємства, від якого залежить: чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства; чи не перевищують витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання [14, с. 55; 15, с. 47].

Г.В. Сиротюк вважає, що об'єктивна необхідність запровадження внутрішнього аудитора на підприємстві зумовлена тим, що керівник чи власник хоче отримати відомості про реальний стан справ на підприємстві. Крім цього, внутрішні аудиторі допомагають керівництву попередити або виявити недоліки,

порушення, вони здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію та її достовірність. Метою внутрішнього аудитора є вдосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання. Також внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства. Його можна назвати системою, що суттєво зменшує вплив різноманітних ризиків [16, с. 11]. Т. Каменська тісно пов'язує аудит із управлінням та зазначає, що аудит системи корпоративного управління є новим інструментом, використання якого дозволить підприємствам розробити поетапну програму поліпшення практики корпоративного управління, а його методи дозволять збалансувати витрати, вигоди та ризики та накласти зміни на середньо — та довгострокову стратегію підприємства [17, с. 7-8].

Представляється, що об'єктами корпоративного аудитора можуть бути як окремі документи та й окрема господарська операція, так обов'язковому аудитору підлягають деякі господарські операції згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки». У даному випадку мова йдеться про ризикові операції — будь-які дії (події) зовнішнього і внутрішнього характеру, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання

ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливі резерви підвищення ефективності та поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту [18]. Представляється, що положення зазначеного нормативного акту є вельми доцільними та ціннісно-практичними.

Таким чином, згідно із нормами чинного законодавства та судової практики можливо виокремити корпоративний аудит щодо фінансово-бухгалтерської сторони діяльності юридичної особи задля аналізу та характеристики зазначеного становища з урахуванням видатків та надходжень.

Висновки:

— аудит як вид контролю в господарських товариствах та інших суб'єктах господарювання є внутрішнім, локальним, якому притаманний корпоративний характер та ефективність якого, перш за все, пов'язана з людським фактором — підготовкою менеджменту з відповідним чітким розподілом прав, обов'язків і відповідним періодичним звітуванням на загальних зборах щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, а також її дохідно-видаткової характеристики;

— змістом корпоративного аудиту є надання повних точних відомостей з певною періодичністю щодо фінансового стану підприємства з метою

попередження, запобігання та виявлення ознак неплатоспроможності та прийняттям негайних засобів (резервів) щодо їх усунення;

— класифікувати корпоративний аудит можливо за наступними критеріями: в залежності від строків — постійний та тимчасовий; в залежності від характеру — державний та недержавний; в залежності від підстав — добровільний та обов'язковий; в залежності від об'єкту — щодо бухгалтерських документів, щодо податкових документів, щодо окремої господарської операції та змішаний (комплексний);

— представляється за доцільне внести зміни до норм чинного законодавства, а саме ст. 4 Закону України «Про господарські товариства» та ст. 13 Закону України «Про акціонерні товариства» щодо закріплення в установчих документах право засновників та інших учасників на ініціювання проведення аудиторської перевірки;

— зазначений контроль характеризується спеціальним самостійним суб'єктно-об'єктним складом, при цьому об'єктами зазначеного локального контролю є фінансова діяльність підприємства, трудова дисципліна, звітність, емісія й обіг цінних паперів, договірна робота, тощо, а суб'єктна сторона представляє собою певну структуру органів підприємства, яким притаманні ієрархічність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30 (23.07.96). — Ст. 141.
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 11. — Ст. 462.
3. Про деякі питання практики вирішення спорів, що виникають з корпоративних правовідносин: Постанова Пленуму Вишого господарського суду України від 25 лютого 2016 р. // Вісник господарського судочинства. — 2016. — № 1. — С. 72-73.
4. Про господарські товариства: Закон України від 17 вересня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України — 1991. — № 49. — Ст. 682.
5. Про акціонерні товариства: Закон України від 17 вересня 2008 р. // Відомості Верховної Ради України — 2008. — № 50. — Ст. 384.

6. Щербина В.С. Господарське право: Навч. посібник. — К., 2001. — С. 88.
7. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21 вересня 2006 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2006. — № 46. — Ст. 456.
8. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 24. — Ст. 170.
9. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 23. — Ст. 243.
10. Про екологічний аудит: Закон України від 24 червня 2004 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 45. — Ст. 500.
11. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. — М., 2000. — 699 с.
12. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. — К.: Основа, 1999. — 274 с.
13. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение / О. Макоев // Аудитор. — 1999. — № 11. — С. 11-15.
14. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2. — С. 54-57.
15. Нетикша О. Організація процесу внутрішнього аудиту / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 8. — С. 46-49.
16. Сиротюк Г.В. Проблеми організації внутрішнього аудиту / IV Международная научно-практическая конференция “Социально-экономические реформы в контексте интеграционного выбора Украины (15-16 марта 2007 г.)”. Інформаційний ресурс http://www.confcontact.com/2007mart/3_sirotiuk.php
17. Каменська Т. Внутрішній аудит системи корпоративного управління / Т. Каменська // Ринок цінних паперів України. — 2009. — № 11-12. — С. 3-8.
18. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. // Урядовий кур'єр від 03.07.2014. — № 117.

Добровольская В.

Аудит в сфере корпоративных отношений.

Аннотация. Статья посвящена определению и анализу понятия аудита в сфере корпоративных отношений как отдельного специального вида контроля в сфере ведения хозяйства с очерчиванием его многогранного понятия, признаков и целесообразности применения. Определен характер аудиторской деятельности с учётом корпоративно-управленческого аспекта некоторых субъектов хозяйствования, основанного как на постоянных так и на временной основе с учетом финансового состояния предприятия с целью своевременного выявления и предупреждения признаков банкротства.

Ключевые слова: аудит, корпоративные отношения, корпоративный контроль, сфера ведения хозяйства, учредительные документы, структурные подразделения.

V. Dobrovolska

Audit in corporate relations.

Summary. The article is sanctified to determination and analysis of concept of corporate control as to the type of control in the field of a menage with the lineation of his signs and kinds. The character of auditing regarding corporate governance aspects of some undertakings, based on a permanent and temporary basis for considering the financial condition of the company for timely detection and warning signs of bankruptcy.

Keywords: corporate control, sphere of menage, structural subdivisions, corporate culture, code of corporate ethics.