

ЩЕРБИНА В. С.,

доктор юридичних наук, професор,
академік Національної академії
правових наук України, заслужений
юрист України,
професор кафедри економічного права
та економічного судочинства
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

БОДНАР Т. В.,

доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Національної
академії правових наук України,
професор кафедри цивільного права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 346.2

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.4.27>

**ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ
В ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВАХ (ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ)**

В статті досліджуються окремі економіко-правові аспекти аудиту фінансової звітності та перевірки фінансово-господарської діяльності в господарських товариствах, що ґрунтуються на положеннях Законів України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про акціонерні товариства» та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Зазначається, що серйозні зміни в правовому регулюванні проведення перевірок фінансово-господарської діяльності господарських товариств торкнулися також компаній з управління активами, кооперативів, кредитних спілок, колективних сільськогосподарських підприємств, споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств тощо, із законодавства про які було виключено норми щодо ревізійної комісії (ревізора), а проведення перевірок фінансово-господарської діяльності цих суб'єктів, так само, як і господарських товариств, покладено на суб'єктів аудиторської діяльності.

Звертається увага на окремі недоліки Закону України «Про акціонерні товариства» (зокрема, що стосується повноважень аудиторського комітету ради директорів чи наглядової ради) та суперечності між нормами цього закону, Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» та нормами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і на цій підставі робляться висновки про відсутність у суб'єктів аудиторської діяльності повноважень щодо перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання-господарських товариств, а також про кардинальну відмінність між аудитом фінансової звітності, який полягає в перевірці даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, і контролем за фінансово-господарською діяльністю господарського товариства.

Запропоновано повернути в законодавство норми щодо ревізійної комісії (ревізора) як органу, уповноваженого проводити перевірку фінансово-господарської



діяльності господарських товариств та інших підприємств корпоративного типу, а також передбачити в господарському законодавстві обов'язкову ротацію аудиторів, що забезпечувало б незалежність зовнішнього суб'єкта аудиторської діяльності.

Показані орієнтовні економічні наслідки відмови від існування ревізійної комісії (ревізора) як органу, що здійснював контроль з фінансово-господарською діяльністю товариства, і покладення цієї перевірки на зовнішнього суб'єкта аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит, фінансова звітність, фінансово-господарська діяльність, ревізійна комісія (ревізор).

Shcherbyna V. S., Bodnar T. V. Some issues of performing the audit in business companies (economic and legal aspect)

The article examines separate economic and legal aspects of the audit of financial statements and verification of financial and economic activity in economic companies, which are based on the provisions of the Laws of Ukraine "On limited and additional liability companies", "On joint-stock companies" and "On the audit of financial statements and audit activity".

It is noted that serious changes in the legal regulation of audits of the financial and economic activities of economic companies also affected asset management companies, cooperatives, credit unions, collective agricultural enterprises, consumer societies, unions and their subordinate enterprises, etc., from the legislation of which the norms regarding auditing commission (auditor), and conducting audits of the financial and economic activities of these subjects, as well as business companies, is entrusted to the subjects of audit activity.

Attention is drawn to certain shortcomings of the Law of Ukraine "On Joint-Stock Companies" (in particular, regarding the powers of the audit committee of the board of directors or the supervisory board) and contradictions between the provisions of this law, the Law of Ukraine "On Limited and Additional Liability Companies" and the provisions of the Law of Ukraine "On audit of financial statements and audit activity" and on this basis, conclusions are drawn about the lack of powers of the subjects of audit activity to verify the financial and economic activity of economic entities-business companies, as well as about the fundamental difference between the audit of financial statements, which consists in the verification accounting data and financial reporting indicators, and control over the financial and economic activity of the business company.

It is proposed to return to the legislation the norms regarding the revision commission as a body authorized to audit the financial and economic activities of economic companies and other corporate-type enterprises, as well as to provide for mandatory rotation of auditors in the economic legislation, which would stimulate the independence of the external entity of the audit activity.

The approximate economic consequences of abandoning the existence of the audit commission (auditor) as a body that carried out control over the financial and economic activities of the company and assigning this verification to an external subject of audit activity are shown.

Key words: audit, financial reporting, financial and economic activity, revision commission.

Вступ. Як встановлено ч. 2 ст. 3 Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.



Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства (ч. 1 ст. 3 Закону).

У випадках, передбачених законом, фінансова звітність підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором.

Згідно з п. 16 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» обов'язковий аудит фінансової звітності – це аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання (їх груп), утворень без статусу юридичної особи, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати таку фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність), користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також комбінованої (субконсолідованої) фінансової звітності банківських груп та небанківських фінансових груп, інших утворень, які відповідно до законодавства зобов'язані надати таку звітність разом зі звітом суб'єкта аудиторської діяльності, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом.

Аналіз наукових джерел. Окремі аспекти нормативно-правового регулювання здійснення аудиту фінансової звітності та контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання розглядалися в працях таких авторів, як: Вінник О.М., Гевлич Л.Л., Горяєва О.С., Килівник К.М., Ментух Н.Ф., Попадинець Г.О., Томіна В.Ю., Рябцева Я.Г. та ін., однак зміни, що відбулися в законодавстві про господарські товариства та інших суб'єктів господарювання корпоративного типу, потребують більш глибокого дослідження цих видів діяльності.

Постановка завдання. Мета статті полягає у з'ясуванні економічних та правових наслідків запровадження аудиту в господарських товариствах, виявленні проблем правового регулювання перевірки фінансово-господарської діяльності товариств та внесенні пропозицій щодо їх розв'язання.

Результати дослідження. З прийняттям Законів України від 6 лютого 2018 р. № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» [1] та від 27 липня 2022 р. № 2465-IX «Про акціонерні товариства» [2] відбулися серйозні зміни в правовому регулюванні проведення перевірок фінансово-господарської діяльності господарських товариств, щодо яких йдеться в зазначених законах. Водночас певні зміни торкнулися і компаній з управління активами, кооперативів, кредитних спілок, колективних сільськогосподарських підприємств, споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств тощо, із законодавства про які було виключено норми щодо ревізійної комісії (ревізора), а проведення перевірок фінансово-господарської діяльності цих суб'єктів, так само, як і господарських товариств, покладено на суб'єктів аудиторської діяльності.

Безумовно, позитивну роль у проведенні аудиту фінансової звітності акціонерного товариства має зіграти створення комітету з питань аудиту (аудиторського комітету) – ради директорів (при однорівневій структурі управління товариством) чи наглядової ради (при дворівневій структурі управління товариством), повноваження якого визначені не лише Законом України «Про акціонерні товариства», але і Законом України від 21 грудня 2012 р. № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [3].

Водночас не можна погодитися з положенням п. 1 ч. 2 ст. 79 Закону України «Про акціонерні товариства», яким встановлено, що до предмета відання комітету з питань аудиту щодо *зовнішнього суб'єкта аудиторської діяльності, залученого товариством* [курсив наш. – авт.], належить «надання акціонерам, наглядовій раді рекомендацій щодо ... призначення на посаду, перепризначення та звільнення з посади зовнішнього суб'єкта аудиторської діяльності...».

На наш погляд, це положення є наслідком часткового механічного відтворення норми п. 3 ч. 1 ст. 79 зазначеного закону щодо внутрішнього аудитора (керівника служби внутрішнього аудиту), оскільки насправді, згідно з ч. 4 ст. 29 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» за результатами конкурсу, що проводиться на підприємствах, які становлять суспільний інтерес, аудиторський комітет представляє обґрунтовані рекомендації щодо *призначення суб'єкта (суб'єктів) аудиторської діяльності для надання послуг* [курсив наш. – авт.] з обов'язкового аудиту фінансової звітності.



Закон України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI «Про акціонерні товариства» (втратив чинність) в ч. 1 ст. 75 встановлював, що річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором (аудиторською фірмою), тоді як положення ч. 1 ст. 76 допускали можливість проведення спеціальної перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства ревізійною комісією (ревізором), а в разі її відсутності – аудитором (аудиторською фірмою).

Пунктом 5.1 Принципів корпоративного управління, затверджених Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 липня 2014 р. № 955 [4] передбачено, що контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства здійснюється як через залучення незалежного зовнішнього аудитора (аудиторської фірми), так і через механізми внутрішнього контролю. При цьому система внутрішнього контролю товариства забезпечує здійснення стратегічного, оперативного та поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Зокрема, наглядова рада (через аудиторський комітет ради) забезпечує функціонування належної системи контролю, а також здійснення стратегічного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства; ревізійна комісія здійснює оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства шляхом проведення планових та позапланових перевірок, а служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) здійснює поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства.

Закони України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про акціонерні товариства» та інші закони, що визначають правове становище підприємств корпоративного типу, взагалі не згадують про такий контролюючий орган, яким була ревізійна комісія (ревізор).

Оскільки Законом України «Про акціонерні товариства» розмежовуються такі поняття, як перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, що здійснюється суб'єктом аудиторської діяльності, якщо інше не передбачено статутом товариства (абз. 1 ч. 1 ст. 109 Закону), і річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства, яка підлягає обов'язковій перевірці незалежним суб'єктом аудиторської діяльності (ч. 1 ст. 110 Закону), доцільно з'ясувати, в чому полягає різниця між перевіркою фінансової звітності і перевіркою фінансово-господарської діяльності товариства.

Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності ... з метою висловлення незалежної думки аудитора *про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам* [курсив наш. – авт.].

Такої аудиторської послуги як контроль за фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, включаючи акціонерні товариства зазначений Закон не передбачає.

Якщо Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [5] визначено, що включає в себе повний комплект фінансової звітності, то легальне визначення поняття «фінансово-господарська діяльність» та зміст перевірки фінансово-господарської діяльності в законодавстві відсутні.

Порівняння контролю за фінансово-господарською діяльністю виконавчого органу, який раніше проводився в господарських товариствах, з аудиторською перевіркою, свідчить про відсутність будь-яких спільних ознак між ними.

Натомість, відмінність між аудиторською перевіркою і контролем за фінансово-господарською діяльністю виконавчого органу товариства стосувалася: а) нормативно-правової основи здійснення зазначених перевірок; б) предмета відповідної перевірки; в) мети перевірки; г) ініціатора/ініціаторів перевірки; г) суб'єкта, чия діяльність перевірялася; д) суб'єкта, який здійснював перевірку; е) платного чи безоплатного проведення перевірки; є) документа, в якому відображалися результати перевірки.

Відсутність у законодавстві прямої вказівки на можливість утворення в господарських товариствах, кооперативах, кредитних спілках, колективних сільськогосподарських



підприємствах тощо ревізійної комісії (ревізора) зумовлює потребу у внесенні змін до чинного законодавства, які б передбачали право засновників (акціонерів, учасників, членів кооперативу) визначати форму контролю та нагляду за діяльністю виконавчого органу відповідного суб'єкта господарювання.

До прикладу, п. 8 ч. 2 ст. 30 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» відносить до повноважень загальних зборів цих товариств визначення форм контролю та нагляду за діяльністю виконавчого органу товариства, яким цілком може бути ревізійна комісія (ревізор).

Викладене стосується деяких правових аспектів запровадження незалежного зовнішнього аудиту в господарських товариствах.

Тепер щодо економічної сторони реалізації цього нововведення.

Звернемося до статистичних даних.

За даними Державної служби статистики України на 1 липня 2023 р. в Україні налічувалося 3 470 державних підприємств, 29 казенних підприємств, 14 070 комунальних підприємств, 2 спільних комунальних підприємства, 11 408 дочірніх підприємств, 622 іноземних підприємства, 3 374 підприємства об'єднань громадян, 1 091 підприємство споживчої кооперації, 343 – орендних, 24 – індивідуальних, 29 – сімейних та 1 664 спільних підприємств [6]. Крім того, на цю дату зареєстровано 49 921 фермерське господарство. Всі ці підприємства і фермерські господарства (всього понад 86 тисяч суб'єктів господарювання) планується перетворити в господарські товариства. І це без урахування суб'єктів господарювання, що були зареєстровані в АРК Крим та на тимчасово окупованих територіях.

Перетворення лише державних і комунальних підприємств в господарські товариства (очевидно, що це будуть приватні акціонерні товариства), засновниками яких будуть відповідно держава і територіальні громади, приведе до появи щонайменше 17 540 новоутворених товариств – потенційних клієнтів аудиторських фірм та аудиторів, які принесуть останнім чималі стабільні щорічні доходи, по-суті, за рахунок державних коштів і коштів територіальних громад.

Якщо додати до цієї кількості ще 420 господарських товариств, в яких є корпоративні права держави, то цифра буде досить вражаюча.

Проте самі по собі наведені цифри мало про що свідчать без з'ясування вартості аудиторських послуг.

Так, з а даними Міністерства фінансів України станом на 1 березня 2019 р. середня вартість винагороди за одним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (а їх налічувалося 1 250) складала 143 377 гривень [7].

Отже, орієнтовно за середньої вартості обов'язкового аудиту фінансової звітності новоутворених товариств 60 000 грн. цим товариствам доведеться сплатити аудиторським фірмам та аудиторам більше 1 млрд. грн.

Зазначимо, що Керівні принципи ОЕСР щодо корпоративного врядування на підприємствах державної форми власності, редакція 2015 року, які під державними підприємствами розуміють будь-яку корпоративну структуру, яка за національним законодавством є суб'єктом господарювання (підприємством), щодо якого держава виконує функцію власника (це визначення стосується також акціонерних товариств та товариств з обмеженою відповідальністю), передбачають, що річна фінансова звітність державних підприємств повинна стати предметом незалежного зовнішнього аудиту на базі високих стандартів його якості. Специфічні процедури державного контролю не замінюють процедури незалежного зовнішнього аудиту.

Разом з тим, відповідно до п. 5.1.2. Принципів корпоративного управління публічне акціонерне товариство проводить, а приватному акціонерному товариству рекомендовано проводити щорічну аудиторську перевірку за участю зовнішнього аудитора, який призначається наглядовою радою або виконавчим органом товариства, якщо інше не передбачено статутом.



Оскільки в наведених положеннях принципів корпоративного управління не йдеться про обов'язковість проведення перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктами аудиторської діяльності, вважаємо за доцільне виключити цих суб'єктів з кола органів товариства (осіб), які можуть проводити зазначену перевірку.

Висновки. Проаналізувавши зміст норм Законів України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» та «Про акціонерні товариства» і порівнявши їх з положеннями Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», доходимо висновків щодо:

1) відсутності у суб'єктів аудиторської діяльності повноважень стосовно перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання-господарських товариств;

2) кардинальної відмінності між аудитом фінансової звітності, який полягає в перевірці даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, і контролем за фінансово-господарською діяльністю господарського товариства.

3 метою удосконалення порядку проведення перевірки фінансово-господарської діяльності господарських товариств та інших підприємств корпоративного типу вважаємо за доцільне повернути в законодавство норми щодо ревізійної комісії (ревізора) як органу, уповноваженого проводити таку перевірку.

У зв'язку з тим, що законодавство про господарські товариства не передбачає обов'язкової ротації аудиторів, про яку, як про одне із положень, покликаних стимулювати незалежність аудитора, йдеться в Принципах корпоративного управління G20/ОЕСР, вважаємо за доцільне внести відповідні зміни як до зазначеного законодавства, так і до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Список використаних джерел:

1. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 6 лютого 2018 року № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19> (дата звернення: 25.07.2023).

2. Про акціонерні товариства : Закон України від 27 липня 2022 р. № 2465-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text> (дата звернення: 25.07.2023).

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2012 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 25.07.2023).

4. Принципи корпоративного управління. Затв. рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 липня 2014 р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr955863-14#Text> (дата звернення: 25.07.2023).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (дата звернення: 25.07.2023).

6. Кількість зареєстрованих юридичних осіб за організаційно-правовими формами господарювання. URL: https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXIUFoewruNcqXODnW1Umb2A_xpCdVpBAV6zP6F15Ibra86hEMKW1wDnSEzTPQFX33nG55MNZ9uAuFqwfPIqdzcl_nzhXeIUqICYND2Z_sC3_grG2KUhJsRtBLzJq6bvXgX4BN9U4Q%3D%3D%3Fsign%3DHMglDqjbqpRUSgc64ccTygtoFW-55IxBn2ooMLbME%3D&name=ks_opfg_0723_ue.xls&nosw=1

7. Аналіз регуляторного впливу до проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про розмір внеску, що сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю». URL: https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXIUFoewruM60KzfV6WNNvg7BdmX_k0acBpUOhpA7IZX8YPryMkuV7Yz3c7XCocVUN9oacN0UDdeVtpkloBe9tbt7kGkRUvCHKw4cfL6ci4s9IQPJ3XyQZkdtLFWVVSXscqR76k7vvOw%3D%3D%3Fsign%3DrCzw1oCmRm0CdfeEMKrkzDjSbFxsS1y4Cy4bYXilywk%3D&name=APB%20ред%20доопрц%2001.03.2019.docx&nosw=1

