

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СКЛАДУ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ  
ДЕРЖАВНИХ УНІТАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ****LEGAL REGULATION OF THE COMPOSITION OF THE AUDIT COMMITTEE  
OF STATE UNITARY ENTERPRISES IN UKRAINE**

**Резнік О.М., д.ю.н., заслужений юрист України,  
доцент кафедри адміністративного, господарського права  
та фінансово-економічної безпеки  
Сумський державний університет**

**Андрійченко Н.С., к.ю.н.,  
викладач кафедри адміністративного, господарського права  
та фінансово-економічної безпеки  
Сумський державний університет**

**Ярусевич Є.Ю., аспірант кафедри адміністративного,  
господарського права та фінансово-економічної безпеки  
Сумський державний університет**

Стаття присвячена викладенню особливостей правового регулювання складу аудиторського комітету державних унітарних підприємств в Україні. З'ясовано, що глобалізаційні процеси на світовому ринку зумовлюють необхідність здійснення якісного внутрішнього аудиту підприємства, для чого найчастіше використовують централізовану форму організації аудиту через створення аудиторського комітету. Встановлено, що законодавство України забороняє посадовим особам органам управління державного унітарного підприємства входити до складу аудиторського комітету такого підприємства. Проаналізовано положення нормативно-правових актів України щодо визначення поняття «посадова особа». Зроблено висновок про закріплення вказаного поняття в низці законодавчих актів виключно для цілей останніх. Вказане відповідно зумовлює низку суперечностей під час порівняння змісту поняття «посадова особа», що міститься в різних нормативно-правових актах. Наголошено на тому, що в окремих законодавчих актах ототожнюються поняття «посадова особа» й «службова особа», хоча Основний закон України не живає ці поняття як ідентичні. Не розв'язує наявної проблеми й судова практика, а така ознака, як здійснення працівником організаційно-розпорядчих, адміністративно-господарських функцій, є підставою для віднесення його як до посадової особи, так і до службової особи з усіма відповідними правовими наслідками для нього. В аспекті правового регулювання складу аудиторського комітету державних унітарних підприємств відбувається ситуація, за якої забороняється лише посадовим особам органів управління підприємства входити до його складу, тоді як на службових осіб вказана заборона не поширює свою дію, хоча як посадова й службова особа можуть здійснювати організаційно-розпорядчі й адміністративно-господарські функції. Зроблено висновок про необхідність розроблення та закріплення на законодавчому рівні універсальних понять «посадова особа» й «службова особа», що дозволить уникнути суперечностей під час формування складу аудиторського комітету державних унітарних підприємств.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, аудиторський комітет, державне унітарне підприємство, посадова особа, службова особа.

The article is devoted to the peculiarities of the legal regulation of the composition of the audit committee of state unitary enterprises in Ukraine. It was found that globalization processes in the world market necessitate a high-quality internal audit of the enterprise, for which a centralized form of audit organization is most often use through the establishment of an audit committee. It is established that the legislation of Ukraine prohibits officials of the governing bodies of a state unitary enterprise from being a member of the audit committee of such an enterprise. The provisions of normative-legal acts of Ukraine on the definition of the term "official" are analyzed. It is concluded that this concept is enshrined in a number of legislative acts exclusively for the purposes of the latter. This, accordingly, causes a number of contradictions when comparing the meaning of the term "official" contained in various regulations. It is emphasized that in some legislative acts the terms "official" and "service person" are identified, although the Constitution of Ukraine does not use these terms as identical. Judicial practice does not solve the existing problem, and such a feature as the implementation of organizational and administrative, administrative and economic functions by the employee is the basis for classifying him as an official and service person with all the relevant legal consequences for him. In terms of legal regulation of the audit committee of state unitary enterprises, there is a situation in which only officials of the governing bodies of the enterprise are prohibited from being part of it, while service persons are not prohibited, although as an official and service person may carry out organizational and administrative and administrative and economic functions. It is concluded that it is necessary to develop and consolidate at the legislative level the universal concepts of "official" and "service person", which will avoid contradictions in the formation of the audit committee of state unitary enterprises.

**Key words:** internal audit, audit committee, state unitary enterprise, official, service person.

Глобалізаційні процеси на світовому ринку зумовлюють важливість створення умов для ефективного менеджменту, а також інформаційного забезпечення підприємств в Україні. Важливим елементом ефективного менеджменту підприємства є внутрішній аудит його діяльності. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, внутрішній аудит є діяльністю, яка організована в межах суб'єкта господарювання та яку виконує окремий відділ [1]. Т.О. Каменська відзначає, що внутрішній аудит як функція контролю дозволяє вчасно виявити й усунути умови й чинники, що перешкоджають ефективній організації діяльності, досягненню поставленої мети. За допомогою спеціальних прийомів він дає можливість оцінити стан процесів і систем, розробити рекомендації щодо вдосконалення діяльності останніх [2, с. 61].

Д.О. Гуляєва звертає увагу на дві форми організації внутрішнього аудиту: централізовану, де функцію внутрішнього аудиту виконує служба аудиту, яка відокремлена від підрозділів підприємства, й децентралізовану, в якій аудит проводять аудитори в кожній ланці підпорядкування [3, с. 35].

Зокрема, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. на великі підприємства покладено обов'язок створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію (наглядову раду); інші підприємства, які є такими, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або наглядовий орган [4]. М.Ю. Шмирко зауважує, що централізована форма побу-

дови системи внутрішнього аудиту через створення відокремленої служби аудиту поширена в Україні. Однак не слід вважати одну з форм ефективнішою за інші, оскільки має враховуватися насамперед специфіка підприємства [5, с. 176].

Законом України «Про аудит фінансової діяльності та аудиторську діяльність» передбачено, що більшість членів аудиторського комітету підприємств, що становлять суспільний інтерес, не повинні бути пов'язані з такими підприємствами, а до складу аудиторського комітету не можуть також входити посадові особи органів управління таких підприємств [4].

Враховуючи те, що до складу аудиторського комітету підприємства не можуть входити посадові особи органів управління підприємства, пропонуємо звернути увагу на законодавче розуміння поняття «посадова особа» й з'ясувати перелік посадових осіб органів управління безпосередньо державного унітарного підприємства.

Натепер поняття «посадова особа» зустрічається в низці законодавчих актів. Зокрема, у ч. 2 ст. 19 Конституції України від 28 червня 1996 р. застосоване поняття посадової особи органів державної влади й місцевого самоврядування. Митний і Податковий кодекси України також містять поняття «посадові особи органів доходів і зборів» (ч. 1 ст. 569 Митного кодексу України), «посадові особи контролюючого органу» (п. 342.1 ст. 342 Податкового кодексу України).

Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України «Про державну службу» від 10 грудня 2015 р., до посадових осіб віднесені керівник державної служби, тобто особа, яка займає вищу посаду державної служби в державному органі, до обов'язків якої належить здійснення повноважень із питань державної служби й організації роботи працівників у цьому органі [6].

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про службу в органах місцевого самоврядування» від 07 червня 2001 р., посадовою особою місцевого самоврядування вважається особа, яка працює в органах місцевого самоврядування, має відповідні посадові повноваження щодо здійснення організаційно-розпорядчих і консультативно-дорадчих функцій та отримує заробітну плату коштом місцевого бюджету [7].

Закон України «Про запобігання корупції» від 14 жовтня 2014 р. до суб'єктів, на яких поширюється норма вказаного закону, відносить посадових і службових осіб органів прокуратури, Служби безпеки України, Державного бюро розслідувань, посадових і службових осіб інших державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим (ч. 1 ст. 3), посадових юридичних осіб публічного права, які прирівнюються до осіб, уповноважених виконувати завдання держави або місцевого самоврядування (ч. 2 ст. 3) [8].

Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. серед суб'єктів владних повноважень також розрізняє посадових і службових осіб органів державної влади, місцевого самоврядування (ст. 2) [9]. Тобто фактично законодавство крім поняття «посадова особа» містить поняття «службова особа». Водночас аналіз норм Конституції України свідчить, що поняття посадових і службових осіб не ідентичні (ст. ст. 40, 55, 56) [10].

Виходячи із зазначеного, очевидно, що законодавство України часто використовує поняття «посадова особа», але кожен нормативний акт надає його різне трактування, що з боку забезпечення однакового розуміння та застосування норм законодавства недоречно й потребує узгодження між собою. Крім того, відмінним за своїм змістом є поняття «службова особа».

Натепер поняття «службова особа» запропоноване ч. 3 ст. 18 Кримінального кодексу України від 05 квітня 2001 р., відповідно до якої службовими особами є особи, які здійснюють функції представників влади чи місце-

вого самоврядування, а також постійно чи тимчасово обіймають в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах чи організаціях посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, органом місцевого самоврядування, центральним органом державного управління зі спеціальним статусом, повноважним органом чи повноважною службовою особою підприємства, установи, організації, судом або законом [11].

Зазначені нами визначення понять «посадова особа» й «службова особа» яскраво демонструють неоднозначний підхід законодавця до вказаних понять, які, зважаючи на положення Конституції України, не ідентичні, але, виходячи зі змісту нормативно-правових актів, дещо ототожнюються.

Крім того, Н.В. Янюк звертає увагу на необхідність доопрацювання поняття «службова особа», оскільки визначення, яке є в Кримінальному кодексі України, не придатне для застосування в контексті інших нормативних актів, тому що: по-перше, додаткового пояснення потребують функції, через перелік яких визначено поняття «службова особа», а саме «функції представників влади чи місцевого самоврядування», виконання «організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій»; по-друге, некоректним є формулювання «виконують такі функції за спеціальним повноваженням», яке містить поняття, що потребують додаткового уточнення, зокрема, в чому полягають спеціальні повноваження, яким є коло повноважних органів та осіб, що наділяють службову особу спеціальними повноваженнями [12, с. 93].

А.А. Курова зауважує, що судова практика не має конкретної позиції щодо розмежування понять «посадова особа» й «службова особа». Про це свідчить Постанова Пленуму Верховного суду України від 26 квітня 2002 р. № 5 «Про судову практику у справах про хабарництво», якою знову ж таки службову особу виокремлено за ознакою наявності в неї організаційно-розпорядчих обов'язків (здійснення керівництва галуззю промисловості, трудовим колективом, ділянкою роботи, виробничою діяльністю окремих працівників на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності). Зважаючи на викладене, науковець зробила висновок про те, що вичерпний перелік ознак посадової та службової осіб в законодавстві й судовій практиці України відсутній. Водночас здійснення працівником організаційно-розпорядчих/адміністративно-господарських обов'язків слугує підставою для віднесення його до розряду посадова/службова особа з усіма відповідними правовими наслідками для нього [13, с. 66].

Говорячи безпосередньо про посадових осіб органів управління державного унітарного підприємства, варто звернути увагу на те, що відповідно до ст. 73 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 р., державне унітарне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки й входить до сфери його управління. Водночас до органів управління державного унітарного підприємства належать: керівник підприємства, який призначається суб'єктом управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством, або наглядовою радою такого підприємства (в разі її утворення), є підзвітним органу, який його призначив; наглядова рада підприємства (в разі її утворення), яка контролює й регулює діяльність керівника підприємства [14].

Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 6 Закону України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня

2006 р., уповноважені органи управління відповідно до покладених на них завдань призначають на посаду й звільняють із посади керівників державних унітарних підприємств, в яких не утворено наглядову раду, установ, організацій і господарських структур, у статутному капіталі яких понад 50% акцій (часток) належать державі й в яких не утворено наглядову раду, укладають і розривають з ними контракти, здійснюють контроль за дотриманням їхніх вимог [15]. Виходячи з положень вказаного нормативно-правового акту, керівник підприємства є посадовою особою органу управління підприємства.

Тобто, якщо прямо трактувати положення ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», згідно з якими до складу аудиторського комітету не можуть входити посадові особи органів управління підприємств, то керівник підприємства є посадовою особою, а його заступник(и) й працівники підприємства, згідно з Господарським кодексом України, не є органом управління.

Крім того, варто звернути увагу й на те, що згідно із ч. 3 ст. 65 Господарського кодексу України, до складу посадових осіб підприємства віднесені: керівник підприємства, головний бухгалтер, члени наглядової ради, виконавчого органу й інших органів управління підприємства відповідно до статуту [14]. Таким чином, під час визначення посадових юридичних осіб публічного права слід керуватися ч. 3 ст. 65 Господарського кодексу України, якою визначено перелік посадових осіб підприємства. Водночас статутом підприємства посадовими особами можуть бути визнані й інші особи.

Незважаючи на місце Господарського кодексу України як кодифікованого законодавчого акту в ієрархії актів національного законодавства, в Роз'ясненні Національного агентства з питань запобігання корупції «Щодо застосування окремих положень Закону стосовно заходів фінансового контролю», затвердженого рішенням Національного агентства від 11 липня 2016 р. № 3, під «посадовими особами юридичних осіб публічного права» пропонується розуміти працівників юридичних осіб публічного права, які наділені посадовими повноваженнями здійснювати організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції. Визначальним на цім є обсяг функцій (обов'язків) відповідного працівника [16]. Втім, якщо порівняти зміст поняття «посадова особа», наведене у вказаному роз'ясненні, зі змістом поняття «службова особа», надане Кримінальним кодексом України, то очевидне

отождження двох понять Національним агентством із питань запобігання корупції. Агентство робить акцент на таких функціях працівників, які вважаються посадовими особами, як організаційно-розпорядчі, адміністративно-господарські, а Кримінальний кодекс України вказує на те, що особи, які постійно чи тимчасово обіймають на підприємстві посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, є службовими особами. Тоді як положення ч. 3 ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не забороняє службовим особам бути членами аудиторського комітету підприємства.

Крім того, не можна безсумнівно керуватися положеннями Роз'яснення Національного агентства з питань запобігання корупції «Щодо застосування окремих положень Закону стосовно заходів фінансового контролю», затвердженого рішенням Національного агентства від 11 липня 2016 р. № 3, під час визначення переліку посадових осіб органів управління підприємства, оскільки поняття «посадова особа», надане Національним агентством із запобігання корупції, не може суперечити нормам законодавчих актів, юридична сила яких як основного джерела права, а також їхнє місце в системі нормативних актів, закріплені в Конституції України. Зокрема, відповідно до Листа Міністерства юстиції України «Щодо порядку застосування нормативно-правових актів у разі існування неузгодженості між підзаконними актами» від 30 січня 2009 р. № Н-35267-1,8 вища юридична сила закону полягає у тому, що підзаконні акти приймаються на їхній основі й за своїм змістом не повинні суперечити їм [17].

**Висновки.** Таким чином, зважаючи на передбачену в ч. 3 ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» заборону посадовим особам органів управління підприємства бути членами його аудиторського комітету, доцільно на законодавчому рівні узгодити визначення поняття «посадова особа» й «службова особа». Оскільки натепер поняття «посадова особа» міститься в низці нормативних актів та отожднюється з поняттям «службова особа». Тоді як Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не забороняє службовим особам бути членами аудиторського комітету підприємства. Безсумнівно, вдосконалення чинного законодавства України у вказаному напрямку дозволить уникнути залучення до складу аудиторського комітету підприємства зацікавлених осіб і, відповідно, підвищити ефективність його діяльності.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти аудиту. *Міністерство фінансів України* : Державний сайт України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>.
2. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 60–68.
3. Гуляєва Д.О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві. *Управління розвитком*. 2011. № 2 (99). С. 34–36.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2018. № 9. Ст. 50.
5. Шмирко М.Ю. Проблеми впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 173–180.
6. Про державну службу : Закон України від 10 грудня 2015 р. № 889-VIII / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2016. № 4. Ст. 43.
7. Про службу в органах місцевого самоврядування : Закон України від 07 червня 2001 р. № 2493-III / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2001. № 33. Ст. 175.
8. Про запобігання корупції : Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1700-VII / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2014. № 49. Ст. 2056.
9. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 44.
10. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 1996. № 30. Ст. 141.
11. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2001. № 25–26. Ст. 131.
12. Янюк Н.В. «Посадова» і «службова» особи публічної адміністрації: проблеми понятійного апарату в законодавстві України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2014. № 10–2. Т. 1. С. 91–93.
13. Курова А.А. Щодо визначення поняття та ознак посадової особи в системі трудового права в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 1. С. 65–69.

14. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144.
15. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21 вересня 2006 р. № 185-V / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради*. 2016. № 46. Ст. 456.
16. Роз'яснення Національного агентства з питань запобігання корупції «Щодо застосування окремих положень Закону стосовно заходів фінансового контролю» : Рішення Національного агентства від 11 серпня 2016 р. № 3. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://www.rada.gov.ua/uploads/documents/47333.pdf>.
17. Лист Міністерства юстиції України «Щодо порядку застосування нормативно-правових актів у разі існування неузгодженості між підзаконними актами» від 30 січня 2009 р. № Н-35267-18. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v3526323-09#Text>.