

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ КОНТРОЛЯ ЗА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Меденцева Е.В.¹

¹ФГБОУ ВПО «Самарский государственный экономический университет» (443090, г. Самара, ул. Советской Армии, 141) e-mail: medentsevae@mail.ru

Акционеры, реализуя своё право на управление обществом, могут совершать действия по проверке финансово-хозяйственной деятельности акционерного общества как самостоятельно, так и посредством уполномоченных органов и лиц (контролеры, ревизоры, аудиторы). В юридической литературе существует несколько типов контроля, который, по нашему мнению, должен быть классифицирован по целям, поскольку они влияют на все аспекты осуществления контроля. Наличие в акционерном органе специального органа – контрольно-ревизионного подразделения прямо предполагает независимость от исполнительного органа. Автор отмечает, что наличие данного органа обуславливает независимость таких субъектов контроля, как аудиторов и ревизоров. Обращается внимание на особое положение аудита как одного из видов контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерного общества, поскольку он имеет нацеленность на получение объективной информации о деятельности общества. Автор предполагает, что существование аудиторских комитетов в акционерном обществе поможет соответствующему качеству аудиторских заключений и объективности в принятии решений аудиторами.

Ключевые слова: корпоративные отношения, контроль в акционерном обществе, корпоративный контроль, контрольно-ревизионное управление, аудит, аудиторский комитет, внутренний аудит, внешний аудит.

TO THE QUESTION OF CONCEPT OF CONTROL OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY OF JOINT-STOCK COMPANY

Medentseva E.V.¹

¹Samara state university of economic (443090 Samara, Sovetskoy Armii St., 141) e-mail: medentsevae@mail.ru

Shareholders using their right to manage the society act for checking financial and economic activity of it both independently and through special bodies and persons (controllers, auditors, inspectors). In legal literature there are several types of control which, in our opinion, should be divided by different purposes as they influence on all aspects of control activity. Having a special control body in a joint-stock company – a control and auditory division for protecting the shareholders' rights directly implies the independence of it from an executive body. The author notices that this fact causes the independence of such controlling objects as auditors and controllers from the executives. The Code of Corporative Behavior recommends to use a control and auditing division for organizing preliminary and subsequent controls. The attention is paid to a special provision of audit as a type of control for financial and economic activity of a joint-stock company as it focuses on getting true information about the society's activity. The author supposes that the existence of auditor committees in a joint-stock company will help appropriate quality of audit reports and objectivity in taking decisions.

Keywords: the control over a joint-stock company, a corporative control, a control and auditory division, an audit, an audit committee, internal and external audit.

Корпоративные отношения, которые представляют собой «связи взаимного контроля между обществом и акционерами», характеризуются множеством аспектов, с учетом многообразия хозяйственных ситуаций, требующих согласования интересов общества и акционеров. К их числу следует отнести: определение стратегических целей и утверждение планов деятельности, оценку результатов работы исполнительного органа, определение размеров дивидендов, согласование совершения крупных сделок, обжалование акционерами решения общего собрания, утверждение аудитора и ревизионной комиссии, определение меры ответственности исполнительного органа за убытки, причиненные обществу, а также

участие акционеров в управлении обществом[2].

Реализация прав акционеров на управление обществом предполагает возможность совершать действия по проверке финансово-хозяйственной деятельности акционерного общества самостоятельно или требовать осуществления контрольных действий (контрольной деятельности) иными управомоченными органами и лицами, включая контролеров, ревизоров и аудиторов. Очевидно, что эффективный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью способствует повышению доверия инвесторов к обществу и органам его управления, тогда как системные ошибки контроля, о которых становится известно, в силу выполнения обязательств по раскрытию информации, могут стать причиной ухудшения финансового положения акционерного общества (вплоть до банкротства). Современная хозяйственная практика демонстрирует, что контроль за финансово-хозяйственной деятельностью общества осуществляется различными субъектами: советом директоров, комитетом по аудиту, ревизионной комиссией (ревизором), контрольно-ревизионной службой, внутренним и внешним аудитором (аудиторской организацией). Например, в ОАО «Мобильные ТелеСистемы» создана следующая структура органов контроля: ревизионная комиссия, аудитор, департамент внутреннего аудита, департамент контроля, департамент систем внутреннего контроля, комитет по аудиту [7].

Многообразие научных трактовок контроля, а также широкое применение в хозяйственной практике различных видов и форм контрольной деятельности, актуализируют задачу определения оснований для выделения контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерных обществ[9, 10, 12].

А.А. Спектор, отмечая использование в юридической литературе понятий “внутрикорпоративный контроль”, “корпоративный контроль” и “внутренний контроль”, делает вывод о том, что все три рассматриваемых понятия «являются синонимами, поскольку отражают одно и то же явление». Представляется, что подобное обобщение не имеет достаточных оснований, несмотря на отсутствие легитимного определения “корпоративного контроля”. На наш взгляд, основанием разграничения может являться цель контроля, поскольку цель влияет на все аспекты контрольной деятельности, включая правовой статус субъектов контроля [13].

В соответствии с Кодексом корпоративного поведения (утв. Распоряжением ФКЦБ РФ от 04.04.2002 № 421/р “О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения”; далее – КПП) основной целью контроля за финансово-хозяйственной деятельностью является защита капиталовложений акционеров и активов общества, для достижения данной цели необходимо решить следующие задачи:

- (1) принятие и обеспечение исполнения финансово-хозяйственного плана;

(2) установление и обеспечение соблюдения эффективных процедур внутреннего контроля;

(3) обеспечение эффективной и прозрачной системы управления в обществе, в том числе предупреждение и пресечение злоупотреблений со стороны исполнительных органов и должностных лиц общества;

(4) предупреждение, выявление и ограничение финансовых и операционных рисков;

(5) обеспечение достоверности финансовой информации, используемой либо раскрываемой обществом [3].

Таким образом, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предполагает согласование интересов акционеров и акционерного общества и не ставит целью обеспечение прав принятия стратегических решений для контролирующих лиц. Вместе с тем, О.В. Осипенко справедливо отмечает, что современные интерпретации понятия "корпоративный контроль" так или иначе затрагивают ассоциацию «контролировать значит определять корпоративные решения». В свою очередь, широкое понимание термина "корпоративное решение" позволяет указанному автору определить корпоративный контроль как совокупность «формализованных или неформальных привилегий (прав) и осуществляющих их механизмов и алгоритмов, конституирующих регулятивные и исполнительные гарантии принятия выработанных головным звеном холдинга решений (всех решений, образующих компетенцию) одного или нескольких органов управления дочерней и иной управляемой (контролируемой) компании (компаний) и необходимых указанному звену холдинга действий (бездействия) совета директоров, исполнительных органов дочерней и иной управляемой (контролируемой) компании (компаний), их членов и других лиц, представляющих дочернюю или иную управляемую (контролируемую) компанию, а также система соответствующих инвестиционно-управленческих, мониторинговых и контрольно-ревизионных отношений, формируемых и воспроизводимых головным звеном холдинга, которые направлены на поддержание означенных гарантий» [15].

Согласно п. 3 ст. 2. Федерального закона от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" контролирующее лицо – лицо, имеющее право прямо или косвенно (через подконтрольных ему лиц) распоряжаться в силу участия в подконтрольной организации и (или) на основании договоров доверительного управления имуществом, и (или) простого товарищества, и (или) поручения, и (или) акционерного соглашения, и (или) иного соглашения, предметом которого является осуществление прав, удостоверенных акциями (долями) подконтрольной организации, более 50 % голосов в высшем органе управления подконтрольной организации либо право назначать (избирать) единоличный исполнительный орган и (или) более 50 % состава коллегиального органа управления подконтрольной

организации [5].

Внутренний контроль акционерных обществ, в отличие от корпоративного контроля, ориентирован на обеспечение выполнения принятых управленческих решений (стратегических и операционных). В ККП под внутренним контролем понимается «контроль за осуществлением финансово-хозяйственной деятельности общества (в том числе за исполнением его финансово-хозяйственного плана) структурными подразделениями и органами общества». При этом отмечается необходимость проведения «ежедневного внутреннего контроля за порядком осуществления всех хозяйственных операций общества (п.1.1.1 ч. 1 Гл. 8 ККП)», что соответствует современным представлениям о непрерывном операционном контроле[8].

В.Н. Комлев считает, что закон "О бухгалтерском учете" обязывает хозяйствующие субъекты в рамках осуществления внутреннего контроля организовать не только контроль и проверку бухгалтерской и налоговой отчетности, но и проводить ревизию сделок, событий, операций, которые влияют на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и движение денежных средств хозяйствующего субъекта [11].

Для обеспечения независимости от исполнительного органа общества ККП рекомендует создание специальной контрольно-ревизионной службы – «структурного подразделения, отвечающего за проведение ежедневного внутреннего контроля». На наш взгляд, указанная рекомендация заслуживает более подробного рассмотрения, т.к. обеспечение целей деятельности (включая выполнение бизнес-планов) требует, чтобы структурные подразделения, находящиеся в административном подчинении у исполнительного органа общества, реализовали контрольную функцию (наряду с другими функциями управления). В данном случае независимость контрольно-ревизионных подразделений может создать институциональные предпосылки для «разрыва» контура управления, что негативно отразится на результатах финансово-хозяйственной деятельности акционерного общества.

Например, согласно п. 41 ФПСАД № 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности" система внутреннего контроля представляет собой "процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам". Таким образом, в аудиторских стандартах организация внутреннего контроля менеджментом (исполнительным

органом), как и его действия в интересах собственника (акционеров), рассматриваются в качестве обычной практики[6].

Использование контрольно-ревизионного подразделения для защиты прав акционеров прямо предполагает независимость от исполнительного органа. На наш взгляд, разрешение указанной дилеммы возможно только на уровне внутренних документов общества, с учетом всех особенностей финансово-хозяйственной деятельности. Обеспечение независимости от исполнительного органа других субъектов контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества, включая ревизора и аудитора, не вызывает сомнений.

Следует отметить, что ККП рекомендует использование контрольно-ревизионного подразделения для организации предварительного и последующего контроля. Предварительный контроль включает предварительное санкционирование "необычных" хозяйственных операций, а последующий контроль предусматривает представление документов и материалов, необходимых для формирования выводов об обоснованности, законности и целесообразности проведенных хозяйственных операций, "в разумный срок после их совершения (п. 2.1.1 ч. 1 Гл. 8 ККП)".

На наш взгляд, указанные рекомендации ККП о целесообразности реализации предварительного и последующего контроля контрольно-ревизионным подразделением не вполне соответствует современным представлениям об эффективном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью акционерного общества, т.к. осуществление последующего контроля, как правило, предполагает не только выявление различных отклонений и рисков при ведении хозяйственной деятельности, но и оценку эффективности контрольных процедур, осуществляемых на этапе предварительного контроля. Поэтому обязанности по реализации последующего контроля целесообразнее возлагать на аудиторов (внешних и внутренних), при условии обеспечения их независимости от исполнительного органа общества. Отметим также, что внутренний контроль особенно важен для создания системы управления рисками, поскольку позволяет оперативно выявлять, предотвращать и ограничивать финансовые и операционные риски, а также риски злоупотреблений со стороны должностных лиц акционерного общества.

Проведение ежегодных и внеочередных ревизий является основным механизмом контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества, предусмотренным законодательством (п. 1 ст. 85 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"). Основная проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год. В ходе внеочередной проверки может проверяться не только финансово-хозяйственная деятельность общества за

определенный период времени, но и отдельные хозяйственные операции, а также деятельность структурных подразделений общества[4].

По итогам ревизий составляется заключение, в котором, как правило, содержится:

- информация о фактах нарушения правовых актов Российской Федерации, порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также внутренних документов АО, включая финансово-хозяйственные планы, бюджеты, сметы, программы и политики;

- подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчете АО за год, финансовой (бухгалтерской) отчетности и иных финансовых документах АО;

- оценка целесообразности и эффективности финансово-хозяйственных операций АО.

Законодательство не определяет необходимый кворум для принятия решений на заседаниях ревизионной комиссией общества. Вместе с тем, ККП рекомендует, чтобы кворум для проведения заседания ревизионной комиссии составлял не менее половины числа избранных членов ревизионной комиссии. С целью недопущения необоснованного затягивания ревизий целесообразно устанавливать срок их проведения во внутренних документах обществ. ККП рекомендует, чтобы срок проведения ревизии не превышал 90 дней, причем внеочередная проверка финансово-хозяйственной деятельности общества должна быть начата не позднее 30 дней с даты поступления требования акционеров о ее проведении или протокола общего собрания акционеров (решения совета директоров).

Аудит занимает особое положение среди видов контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерного общества, т.к. на практике соответствующую деятельность осуществляют несколько управомоченных органов или лиц: внутренний аудитор (подразделение внутреннего аудита), внешний аудитор (аудиторская организация) и аудиторский комитет.

В отличие от внутреннего контроля, который является одновременно управленческой функцией и механизмом обоюдного контроля акционеров и общества, аудит ориентирован только на реализацию второй задачи, которая подразумевает получение объективной информации о деятельности общества.

Для пользователей финансовой отчетности (акционеров, инвесторов и иных заинтересованных лиц) аудиторское заключение нередко является единственным объективным источником информации о деятельности общества. Необходимость выражения аудиторами объективного мнения о достоверности финансовой отчетности влечет за собой раскрытие в аудиторском заключении информации о существенных ошибках и недостатках в финансово-хозяйственной деятельности общества в соответствии со стандартами

аудиторской деятельности.

Раскрытию в аудиторском заключении подлежит только та информация, которая имеет отношение к достоверности финансовой отчетности. Другая информация, полученная аудиторами в ходе проверки, не должна разглашаться аудиторами без письменного согласия аудируемого лица, что является правовой гарантией обеспечения аудиторской тайны.

Таким образом, аудиторы часто сталкиваются на практике с проблемами этического характера, поэтому акционерные общества должны принимать все необходимые меры, чтобы обеспечить утверждение общим собранием акционеров только аудиторов (аудиторские организации), имеющих безупречную деловую репутацию и ведущих свою деятельность в соответствии со стандартами аудиторской деятельности и профессиональными этическими нормами.

Аудит достоверности финансовой отчетности за год является одним из важнейших элементов контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, т.к. определение финансовых результатов деятельности общества и распределение дивидендов производится на основе годичной периодизации бухгалтерского учета, при этом представляемая обществами квартальная отчетность имеет предварительный (вспомогательный) характер.

В соответствии с п. 2 ФСАД 5/2010 "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита" аудитор рассматривает недобросовестные действия, которые "явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности, а именно: искажений, возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, и искажений, возникших в результате присвоения активов", т.е. аудитор анализирует только предполагаемые нарушения законодательства, регулирующего деятельность акционерного общества, которые способны повлиять на достоверность финансовой отчетности. При этом основным подходом к оценке риска недобросовестных действий является анализ мотивирующих факторов: "давление обстоятельств, осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование", т.е. обязанности аудиторов заключаются в изучении условий для совершения противоправных и недобросовестных действий, а не в выявлении их признаков[13].

Отметим, что в современной хозяйственной практике широко применяется т.н. внутренний аудит, который осуществляется должностными лицами и сотрудниками акционерного общества, причем отношения общества с аудиторами опосредуются не гражданско-правовыми, а трудовыми договорами. Внутренний аудит является не альтернативой, а дополнением к внешнему аудиту и позволяет реализовать различные контрольные процедуры, необходимые конкретному акционерному обществу. В частности,

внутренние аудиторы могут использоваться для выявления признаков злоупотреблений и недобросовестных действий со стороны должностных лиц общества, причем надлежащим получателем информации о выявленных нарушениях может быть совет директоров. В данном случае аудиторы не обязаны ограничиваться только рассмотрением нарушений, влияющих на достоверность финансовой отчетности, что повышает значение аудита для снижения рисков финансово-хозяйственной деятельности общества. Помимо этого, "внутренние" аудиторские проверки могут проводиться на регулярной основе или носить сплошной характер, что является объективной предпосылкой повышения результативности контрольной деятельности.

Основной целью аудиторских комитетов является обеспечение надлежащего качества аудиторских заключений, с учетом многочисленных фактов о недостаточной объективности аудиторов в случае их зависимости от решений исполнительных органов обществ. Поэтому совет директоров, ответственный за подготовку вопросов, выносимых на общее собрание акционеров, обеспечивает выбор независимого аудитора, способного провести эффективную и объективную проверку финансово-хозяйственной деятельности общества. В связи с этим КПП рекомендует, чтобы комитет по аудиту оценивал кандидатов в аудиторские организации (аудиторы) общества и предоставлял оценку таких кандидатов совету директоров для обоснования рекомендаций в отношении выбора аудиторской организации на общем собрании акционеров общества. Помимо этого, рекомендуется представлять заключение аудиторской организации (аудитора) для оценки комитетом по аудиту общества до представления его акционерам на общем собрании.

Как показывает анализ хозяйственной практики, комитет по аудиту несет ответственность не только за предоставление рекомендаций в отношении выбора аудиторов, но и за определение размера их вознаграждения, контроль за их деятельностью (включая разрешение разногласий между АО и аудитором по вопросам финансовой отчетности), а также за оценку качества аудиторского заключения. Кроме того, аудиторский комитет часто действует от имени совета директоров при осуществлении надзора за системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета общества.

Рекомендации Кодекса корпоративного поведения о целесообразности проведения предварительного и последующего контроля подразделением внутреннего контроля, на наш взгляд, не учитывают современные тенденции в организации эффективного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерного общества, т.к. осуществление последующего контроля предполагает не только выявление различных отклонений и рисков при ведении хозяйственной деятельности, но и оценку эффективности контрольных процедур, выполняемых в процессе предварительного контроля. Поэтому, в целях

обеспечения объективности оценок, обязанности по проведению последующего контроля целесообразно возлагать на внешних и внутренних аудиторов.

В современной хозяйственной практике получил распространение т.н. внутренний аудит, который осуществляется должностными лицами и сотрудниками акционерного общества и является не альтернативой, а дополнением к внешнему аудиту. В частности, внутренний аудит может использоваться для выявления признаков злоупотреблений и недобросовестных действий со стороны должностных лиц общества, с предоставлением информации о выявленных нарушениях совету директоров. Внутренние аудиторы не обязаны ограничиваться рассмотрением нарушений, влияющих на достоверность финансовой отчетности, что повышает значение аудита для снижения рисков финансово-хозяйственной деятельности общества.

Важным направлением совершенствования контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерных обществ является учреждение в составе органов управления т.н. аудиторских комитетов. Основной целью аудиторских комитетов является обеспечение надлежащего качества аудиторских заключений, с учетом многочисленных фактов, свидетельствующих о недостаточной объективности аудиторов в случае их зависимости от решений исполнительных органов. В соответствии с положениями об аудиторских комитетах, утверждаемыми общими собраниями акционеров, комитеты по аудиту несут ответственность за выбор аудиторов, определение размера их вознаграждения, контроль за их деятельностью, а также за оценку качества аудиторских заключений. Кроме того, аудиторский комитет может наделяться правом действовать от имени совета директоров при осуществлении надзора за системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета общества.

Список литературы

1. Андреев В.К. Предпринимательское законодательство России: Научные очерки. М.: Статут, РАП. 2008. С. 368.
2. Вестник ФКЦБ России, № 4, 30.04.2002 (распоряжение)
3. Зубарев С.М. Понятие и сущность общественного контроля за деятельностью государственных органов // Административное право и процесс. 2011. № 5. С. 7–13.
4. Комлев В.Н. О некоторых вопросах обеспечения деятельности хозяйствующих субъектов // Юрист. 2013. № 4. С. 23 - 29.
5. Костикова Е.Г. Мониторинг внешнего корпоративного долга: перспективы введения нового вида финансового контроля // Налоги. 2013. № 2. С. 28 – 31.
6. Лапина М.А., Ловинюков А.С. Понятие и виды финансового контроля // Юридический

мир. 2012. № 4. С. 28 – 31.

7. Осипенко О.В. Корпоративный контроль: экспертные проблемы эффективного управления дочерними компаниями. М.: Статут, 2013. Кн. 1: Установление корпоративного контроля. С. 517.

8. Официальный сайт ОАО «Мобильные ТелеСистемы»: www.mts.ru

9. Российская газета, № 265, 24.11.2010.

10. Собрание законодательства РФ, 01.01.1996. № 1. Ст. 1.

11. Собрание законодательства РФ, 22.04.1996. № 17. Ст. 1918.

12. Собрание законодательства РФ, 30.09.2002. № 39. Ст. 3797.

13. Спектор А.А. Правовое регулирование внутрикорпоративного контроля // Бизнес, Менеджмент и Право. 2011. № 2. С. 115.

14. Hightower R. Internal Controls Policies and Procedure. Wiley and Sons. Hoboken, New Jersey. 2009. P. 52-55.

Рецензенты:

Павлушина А.А., д.ю.н., проф., директор Института права, зав. кафедрой гражданского и арбитражного процесса ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет», г. Самара;

Ревина С.Н., д.ю.н., проф., зав. кафедрой государственно-правовых дисциплин ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет», г. Самара.