

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

УДК 657

**Солодка Наталія Вікторівна**

аспірант кафедри обліку та аудиту

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**Солодка Наталия Викторовна**

аспирант кафедры учета и аудита

Киевского национального университета имени Тараса Шевченка

**Solodka Natalia**

Postgraduate student, department of accounting and auditing of the

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine

**КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ЗМІСТ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ  
ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ В КОРПОРАТИВНОМУ  
УПРАВЛІННІ  
КОНЦЕПТУАЛЬНОЕ СОДЕРЖАНИЕ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО  
АУДИТА ВНУТРИГРУППОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В  
КОРПОРАТИВНОМ УПРАВЛЕНИИ  
CONCEPTUAL CONTENT OF THE ACCOUNTING AND INTERNAL  
AUDIT OF INTRAGROUP TRANSACTIONS IN CORPORATE  
GOVERNANCE**

**Анотація.** У статті розглянуто підходи до визначення поняття «корпоративне управління», а також визначено роль обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в системі корпоративного управління. Автором запропоноване удосконалене визначення корпоративного управління. Для забезпечення здійснення ефективного корпоративного управління у групі підприємств особливо важливу роль відіграють служби бухгалтерського обліку та внутрішнього

аудиту. У роботі відзначено, що первинні та узагальнюючі показники, які отримуються з первинної облікової документації, реєстрів аналітичного обліку займають значне місце в інформаційному забезпеченні аналізу внутрішньогрупових операцій для цілей корпоративного управління.

Інтеграція внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в систему корпоративного управління сприяла поділу повноважень управління та прав власності, вдосконалення функцій управління і, зокрема, функцій контролю, переплетення корпоративних інтересів і впливу безлічі консолідованих факторів.

**Ключові слова:** корпоративне управління, група підприємств, облік, внутрішній аудит, внутрішньогрупові операції.

**Аннотация.** В статье рассмотрены подходы к определению понятия «корпоративное управление», а также определена роль учета и внутреннего аудита внутригрупповых операций в системе корпоративного управления. Автором предложено усовершенствованное определение корпоративного управления.

Для обеспечения осуществления эффективного корпоративного управления в группе компаний, особенно важную роль играют службы бухгалтерского учета и внутреннего аудита. В работе отмечено, что первичные и обобщающие показатели, получаемые из первичной учетной документации, регистров аналитического учета занимают значительное место в информационном обеспечении анализа внутригрупповых операций для целей корпоративного управления.

Внутренний аудит внутригрупповых операций в системе корпоративного управления обеспечивает разделение управления и прав собственности, совершенствования функций управления и, в частности, функции контроля, переплетение корпоративных интересов.

**Ключевые слова:** корпоративное управление, группа предприятий, учет, внутренний аудит, внутригрупповые операции.

**Summary.** The article considers approaches to the definition of the concept of "corporate governance". The role of accounting and internal audit of intragroup transactions in the corporate governance system has also been determined. The author suggests an improved definition of corporate governance.

To ensure the implementation of effective corporate governance in a group of companies, accounting and internal audit services play a particularly important role. It is noted that the primary and general indicators obtained from the primary accounting documentation, the analytical accounting registers occupy a significant place in the information support of the analysis of intragroup transactions for the purposes of corporate governance.

Internal audit of intragroup transactions in the corporate governance system ensures the separation of management and property rights, improvement of management functions and, in particular, control functions, interlacing of corporate interests.

**Key words:** corporate governance, group of companies, accounting, internal audit, intragroup transactions.

**Постановка проблеми.** Ефективність виробничо-господарської і фінансової діяльності сучасних груп підприємств безпосередньо залежить від якості корпоративного управління. В умовах фінансово-економічної кризи групи підприємств, що мають незбалансовану систему корпоративного управління, які характеризуються наявністю постійних корпоративних конфліктів між різними групами власників, додатково збільшують рівень фінансово-економічного ризику, знижують власну інвестиційну привабливість і, в кінцевому підсумку, операційну ефективність діяльності.

Тим самим, в умовах кризи якісна, науково обґрунтована система корпоративного управління є одним з істотних умов зниження рівня

загального ризику і підвищення соціально-економічної ефективності розвитку групи підприємств, що мають різну структуру власності і належать до різних галузей економіки. І для забезпечення якісного корпоративного управління особливу увагу варто приділити системі обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, які відіграють важливу роль у інформаційному забезпеченні при прийнятті управлінських рішень у групі підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання сутності корпоративного управління досліджувалися у своїх роботах такі вітчизняні науковці, як В.Д. Базилевич, В.Д. Баюра, К.В. Ковальська, О.В. Євтушовська, Т.М. Литвиненко О. Сохацька, О.М. Царенко та інші. Теоретико-методологічні засади обліку та внутрішнього аудиту досліджували в своїх роботах такі вітчизняні науковці, як , Голов С.В., Гура Н.О., Дорош Н.І., Каменська Т.О., Костирко Р.О., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А, Мельник Т.Г., Мисака Г.В, Мних Є.В., Нападовська Л.В., Петрик О.А., Редько О.Ю., Сопко В.В, Ткаченко Н.М., Шарманська В.М., Швець В.Г. та інші.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є дослідження ролі обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій у системі корпоративного управління.

Відповідно до поставленої мети в статті було поставлено і розв'язано такі завдання:

- дослідити сутність поняття «корпоративне управління»;
- визначити місце та роль обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в системі корпоративного управління.

**Виклад основного матеріалу.** Слід зазначити, що в спеціальній літературі відсутня єдність думок щодо сутності та змісту економічної категорії «корпоративне управління». Зокрема, в законодавстві України нормативно-правова регламентація даного терміна відсутня.

У Великобританії в доповіді Комітету з фінансових аспектів корпоративного управління (Доповідь Кедбері) дано одне з перших визначень корпоративного управління, в якому «корпоративне управління визначається як система, за допомогою якої здійснюється управління компанією і контроль її діяльності» [7].

Міжнародна фінансова корпорація (IFC) визначає корпоративне управління як «структуру і процеси керівництва компаніями і контролю за ними» [2].

Деякі автори характеризують корпоративне управління як взаємодія управлінського персоналу, перш за все, з власниками, а також з іншими суб'єктами корпоративних відносин. Так, британський вчений Р. Лінч визначив корпоративне управління як «призначення менеджерів вищої ланки організації і їх взаємодію з власниками, персоналом та іншими стейкхолдерами».[5, с. 37]

Р. Монкс і Н. Мілоу пропонують наступне визначення сутності даної економічної категорії: «Корпоративне управління являє собою збалансований менеджмент усіма аспектами розвитку корпорації» [6, ст. 52]. По суті, зазначені автори включають до складу корпоративного управління всі сфери менеджменту групи підприємств: в сфері виробництва, кадрів, фінансів і т.п. Подібний розширювальний підхід до трактування сутності корпоративного управління видається не зовсім виправданим: по суті, в його рамках корпоративне управління ототожнюється з системою загального менеджменту групи, втрачаючи тим самим самостійного об'єкта впливу.

В рамках міжнародного права існує підхід до визначення змісту корпоративного управління, затверджений в меморандумі Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) в 1999 р .:

«Корпоративне управління являє собою систему, за допомогою якої здійснюються управління та контроль діяльності підприємницьких

організацій. Структура корпоративного управління визначає права і обов'язки осіб, що входять в групу підприємств, наприклад, членів рад директорів, менеджерів, акціонерів та інших зацікавлених осіб і встановлює правила і порядок прийняття рішень у справах групи. Корпоративне управління також забезпечує структуру, на основі якої встановлюються цілі і завдання діяльності компанії, визначаються шляхи і засоби їх досягнення і контролюється діяльність компанії» [3].

Існують і інші визначення корпоративного управління як комплексу правил, процедур, культури і т.д. в інтересах усіх груп суб'єктів корпоративних відносин.

На основі критичного аналізу спеціальної літератури можна сформулювати наступне визначення: корпоративне управління являє собою цілеспрямоване, регламентоване загальними нормами корпоративного законодавства та локальними правовими актами групи підприємств, вплив на корпоративні відносини, що забезпечує довгострокову збалансованість інтересів різних груп акціонерів, менеджменту та інших зацікавлених осіб, націлене на стійке підвищення соціально-економічної ефективності розвитку групи підприємств.

Відмінними рисами уточненого визначення є:

- акцентується увага на необхідності забезпечення в довгостроковому періоді збалансованості системи економічних інтересів різних груп стейкхолдерів (включаючи корпус менеджерів групи), а не тільки акціонерів;
- виділення підвищення соціально-економічної ефективності розвитку групи підприємств в якості основної кінцевої мети корпоративного управління;
- акцент на необхідності і доцільності спільної регламентації корпоративного управління, як нормами загального корпоративного права, так і локальними нормативними актами групи, які

конкретизують і доповнюють положення національного корпоративного законодавства;

- розгляд корпоративного управління не просто як «системи корпоративних відносин», що характерно для багатьох підходів до визначення досліджуваної категорії, а в якості цілеспрямованого впливу на такого роду відносини.

Відповідно до уточненого визначення, предметом корпоративного управління є різні групи корпоративних відносин, а об'єктом, відповідно, соціально-економічна ефективність розвитку групи в цілому, безпосередньо залежить від рівня узгодженості, збалансованості такого роду відносин.

Як показують незалежні дослідження, більш високий рівень розвитку практики корпоративного управління відзначається в компаніях, які провели IPO (вперше виводять свої акції на біржу для необмеженого кола осіб) та / або мають лістинг на біржі (вносять акції в список, що котирується на біржі).

Для забезпечення здійснення ефективного корпоративного управління у групі підприємств особливо важливу роль відграють служби бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту.

Дані бухгалтерського обліку описують безперервно мінливі ситуації, в яких знаходиться бізнес. Приймаючи рішення, менеджмент повинен більше думати про їх наслідки та майже не думати про обставини, що призвели до ситуації в даний момент ситуації. Кожну таку ситуацію повинні розглядати як певне завдання, яке необхідно вирішити за допомогою бухгалтерських даних.

Процес формування аналітичної бази для оцінки внутрішньогрупових операцій починається з дослідження різних первинних, зведених і звітних джерел, з яких надходить інформація, за такими критеріями як надійність, достовірність, оперативність, корисність

та інше. Потім дані обробляються шляхом групування та класифікації, оцінки їх характеристик і можливостей для аналізу. Джерела інформації з даних бухгалтерського обліку представлені в табл. 1.

Таблиця 1

**Джерела інформації даних бухгалтерського обліку  
внутрішньогрупових операцій \***

<b>Джерело інформації</b>	<b>Характеристика</b>
Головна книга	Містить інформацію, необхідну для детального аналізу розрахунків, в тому числі внутрішньогрупових розрахунків.
Інші реєстри бухгалтерського обліку:	Надають такі дані:
Касові книги при традиційному обліку та відомості «Вкладний аркуш касової книги» і «Звіт касира» при автоматизованому обліку, журнали реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, книги реєстрації депонентів, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості і т.д.	Містять інформацію про щоденні обсяги надходжень та витрачання грошей і грошових документів з каси підприємства, напрямки надходження і підстави для витрачання грошових коштів підприємства, що підтверджує виникнення і (або) погашення зобов'язань.
Виписки банків з розрахункових, транзитних і поточних валютних, спеціальних рахунків з додатком первинної документації, відомості по надходженню і витрачання грошових коштів на розрахункових рахунках підприємства.	Містять відомості про обсяг грошових коштів на розрахункових і спеціальних рахунках, їх рух протягом певного періоду. Розкривають інформацію про рух розрахунків в іноземній валюті підприємства.
Відомості обліку розрахунків з підзвітними особами, постачальниками та підрядниками, персоналом, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, внутрішньогрупових розрахунків по кожному підприємству-учасникові.	Розкривають інформацію про різні види зовнішніх і внутрішньогрупових розрахунків підприємства, величині і термінах її виникнення і (або) погашення.

\*розробка автора

Аналіз табл. 1 показує, що первинні та узагальнюючі показники, які отримуються з первинної облікової документації, реєстрів аналітичного обліку займають значне місце в інформаційному забезпеченні аналізу внутрішньогрупових операцій. У зв'язку з тим, що дані характеризують минуле (іноді поточний) стан об'єкта дослідження і фактично здійснені операції, а також дають історичну оцінку активів і зобов'язань компанії,



інформація з облікових джерел застосовна в більшій мірі в ретроспективному економічному аналізі і на етапах контролю. Але вони як і раніше залишаються найбільш достовірними і можуть використовуватися при складанні прогнозів. хоча деяка інформація недоступна зовнішнім користувачам і становить комерційну таємницю.

Внутрішній аудит являє собою складне, багатопланове, що динамічно розвивається явище, що в повній мірі відноситься до формування методологічних основ аудиту корпоративного управління.

Інтеграція внутрішнього аудиту в систему корпоративного управління сприяло поділу повноважень управління та прав власності, вдосконалення функцій управління і, зокрема, функцій контролю, переплетення корпоративних інтересів і впливу безлічі консолідованих факторів.

Концептуальна модель внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління складається з основних елементів: базових положень сучасної теорії внутрішнього аудиту системи корпоративного управління; загальних, специфічних і етичних принципів; ієрархії цілей і завдань (програми аудиту); методів (рейтингові та експертні оцінки, порівняльний і фінансовий аналіз) і інструментарію у вигляді робочої документації (анкети, тести, робочі таблиці), стандартів і нормативів (критерії та показники), механізму реалізації завдань, можливості та результати проведення внутрішнього аудиту системи корпоративного управління ( звіти, висновки і рекомендації аудитора).

Створення концепції внутрішнього аудиту має базуватися на принципах, що лежать в основі формування, функціонування та вдосконалення системи внутрішнього аудиту.

Вперше основний принцип аудиту - незалежність - був прийнятий IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю

(ИНТОСАІ) в м. Лімі (Республіка Перу) в 1977 р і надалі закріплений іншими міжнародними і вітчизняними документами [1].

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту особливу увагу звертають на незалежність і об'єктивність внутрішнього аудиту:

- аудитори при виконанні своїх обов'язків повинні бути об'єктивні;
- керівник служби внутрішнього аудиту повинен бути підзвітний відповідного рівня органу управління, який дозволив би аудиторській службі виконувати свої обов'язки;
- аудит повинен бути вільний від втручання третіх осіб при визначенні об'єму перевірки і надання аудиторської думки;
- керівник внутрішнього аудиту повинен безпосередньо взаємодіяти з радою директорів;
- внутрішні аудитори в своїй роботі повинні бути неупередженими і неупереджені і уникати будь-яких конфліктів;
- у разі негативного впливу факторів на незалежність або об'єктивність, то інформація про це повинна бути розкрита відповідним сторонам [4].

Основою концепції внутрішнього аудиту є постановка його цілей, які підпорядковуються цілям корпоративного управління, які, в свою чергу, підпорядковуються цілям групи, тобто здійснюється ієрархія цілей («дерево цілей») (Рис.1). Переважна функція корпоративного управління - функціонування групи в інтересах власників і інвесторів, які надають групі фінансові ресурси.

Головна мета внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій - удосконалення діяльності компанії на основі надання достовірної і своєчасної корпоративної інформації про внутрішньогрупові операції:

- власникам (інвесторам) - про взаємну діяльність усіх підприємств групи;

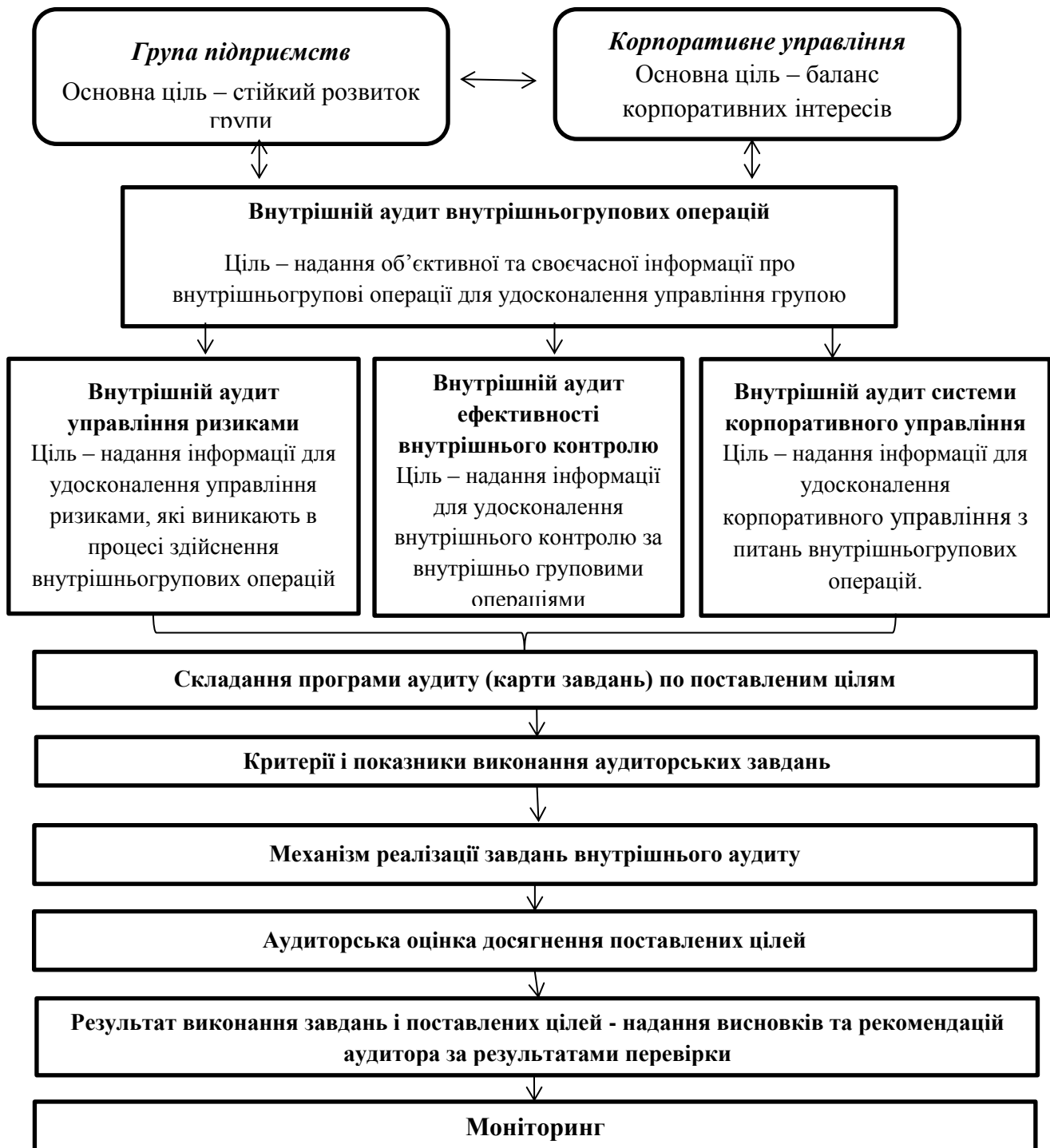


Рис. 1. Місце внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні\*

\*розробка автора

- раді директорів - про діяльність з питань організації внутрішньогрупових операцій менеджменту групи по досягненню стратегічних цілей групи;
- менеджменту - про дотримання працівниками групи єдиних стандартів ведення бізнесу групи при здійсненні внутрішньогрупових операцій.

Досягнення цілей системи внутрішнього аудиту можливо при вирішенні наступних завдань:

- формування фінансово-економічної та ринкової стійкості;
- відповідність діяльності компанії прийнятому курсу дій (цільовим установкам і орієнтирів);
- дотримання вимог законодавчих і нормативних актів;
- дотримання суб'єктами встановлених регламентів, положень, правил і процедур;
- досягнення належного рівня повноти, точності, прозорості та об'єктивності інформації, яка надається суб'єктам корпоративних відносин;
- вдосконалення контрольних процедур, що сприяють дотриманню збереження і раціонального використання всіх видів ресурсів.

Реалізація поставлених цілей і завдань здійснюється через тісно взаємодіють і взаємодоповнюють елементи організаційно-економічного механізму внутрішнього аудиту - контрольної середовища, оцінки ризиків, інформації, контрольних процедур, регламентації, моніторингу. Поставлені цілі і завдання (складають основу процесу планування аудиту) повинні бути чітко визначені і зрозумілі не тільки тим, хто проводить аудит, а й тим, кому будуть надані його результати. При складанні програми аудиту внутрішньогрупових операцій (карти завдань) по поставленим цілям перед аудиторами встановлюються індивідуальні аудиторські завдання:

- збір інформації про предмет аудиту (загальна інформація; положення чинного законодавства та нормативних актів, які регулюють даний вид діяльності і розкривають критерії та показники для оцінки), оцінка аудиторських ризиків; ознайомлення з результатами попередніх аудиторських перевірок;
- вибір найбільш важливих ділянок, критеріїв і показників (розраховуються рівень суттєвості і шкала рівня ефективності; визначаються істотні зміни, внесені в об'єкт перевірки);
- формування складу аудиторської групи і залучених експертів з урахуванням рівня кваліфікації та робочого навантаження (визначається рівень необхідного контролю за діяльністю групи і готується графік проведення перевірки).

Механізм системи внутрішнього аудиту дозволяє вибудувати ефективні комунікації, а також висловити аудиторську думку про досягнення мети внутрішнього аудиту.

Концептуальна схема внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій конкретно для кожної групи підприємств розробляється і регламентується (наприклад, в аудиторських стандартах відділу внутрішнього аудиту) з визначенням стратегічних моментів її функціонування.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Бухгалтерський облік являє собою систему, яка вимірює, обробляє і передає інформацію для прийняття рішень. Близько 70% загального обсягу інформації - економічної - припадає саме на частку бухгалтерської інформації. Накопичення і фіксація узагальнюючої і аналітичної інформації про рух і стан майна всередині групи, про джерела його формування відбувається саме через бухгалтерський облік внутрішньогрупових операцій. Вся ця інформація забезпечує якісне та швидке прийняття управлінських рішень.

Також у роботі запропонована концептуальна схема внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в системі корпоративного управління, яка дає можливість скласти програму аудиту і її реалізації відповідно до поставлених цілей. Основні положення концепції дозволяють забезпечити системність поглядів з теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів внутрішнього аудиту.

### **Література**

1. IX Конгресс Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) 1977г. «Лимская декларация руководящих принципов контроля». [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604_001)
2. Пособие по корпоративному управлению: В 6 т. Т. 1: Часть I. Введение в корпоративное управление.– М. : «Альпина Биз нес Букс», 2004.– 93 с.
3. Принципы корпоративного управления ОЕСР [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://bank.gov.ua/doccatalog/document;jsessionid=6564E31952D4D233313F090BC32FDE7E?id=36989>].
4. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) [Електронний ресурс] (effective as of Janury 1, 2013) - Режим доступу: [http:// www.iaa-ua.ua/](http://www.iaa-ua.ua/)
5. Lynch R. Corporate strategy. Pitman Publishing, 1997.
6. Monks R., Minow N. Corporate Governance. – NY, 2011. P.4.
7. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Report) [Электронный ресурс] (Комитета по финансовым аспектам корпоративного управления (Доклад Кэдбэри), 1992. Режим доступу: [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru).

## References

1. IX Kongress Mezhdunarodnoy organizatsii vysshikh kontrolnykh organov (INTOSAI) 1977g. «Limsкая deklaratsiya rukovodyashchikh printsipov kontrolya». [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604_001)
2. Posobie po korporativnomu upravleniyu: V 6 t. T. 1: Chast I. Vvedenie v korporativnoe upravlenie.– M. : «Alpina Biz nes Buks», 2004.– 93 s.
3. Pryntsypy korporatyvnoho upravlinnia OESR [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://bank.gov.ua/doccatalog/document;jsessionid=6564E31952D4D233313F090BC32FDE7E?id=36989>].
4. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) [Elektronnyi resurs] (effective as of Janury 1, 2013) Rezhym dostupa: [http:// www.iaa-ua.ua/](http://www.iaa-ua.ua/)
5. Lynch R. Corporate strategy. Pitman Publishing, 1997
6. Monks R., Minow N. Corporate Governance. – NY, 2011. P.4.
7. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Report) [Elektronnyi resurs] (Komyteta po fynansovym aspektam korporatyvnoho upravlenyia (Doklad Kэdbэry), 1992. Rezhym dostupa: [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru).