

УДК 657.633:006.032

Ольга Николаевна СТАРЕНЬКА

викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет, Україна, e-mail: starenkajaolga@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4098-9872>

**РОЛЬ МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ В ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

Старенька, О. М. *Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю.* Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць / За ред. : М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2019. № 1 (69). С. 129–138.

Анотація. У статті розглянуто особливості розвитку внутрішнього контролю розвинених країн світу. Досліджено міжнародний досвід функціонування системи внутрішнього контролю провідних держав світу та можливість адаптувати його найбільш прийнятні прогресивні досягнення до умов діяльності підприємств України. Проаналізовано досвід різних міжнародних організацій та документів, що ними були запропоновані щодо організації системи внутрішнього контролю. З'ясовано, що в останні роки ці організації або поновлюють вже існуючі документи стосовно внутрішнього контролю, або з'являються нові, які є розвитком попередніх. Наведено порівняльну характеристику різних концепцій внутрішнього контролю. Виявлено, що в подальшому всі концепції, які запропоновано різними організаціями удосконалювалися і на сьогоднішній день в цих країнах існує дієва система внутрішнього контролю, як щодо державних установ, так і приватних. Доведено, що стосовно організації внутрішнього контролю на підприємствах України доцільно використовувати саме документ «Інтегрована концепція внутрішнього контролю», який в майбутньому знайде більш широке застосування в країні. Інтегрований підхід передбачає проникнення до всіх бізнес-процесів з подальшим узагальненням інформації та своєчасним її доведенням до осіб, які на її підставі повинні приймати управлінські рішення, що спрямовані на максимізацію ефективності діяльності підприємства. Запропоновано адаптувати найбільш прийнятні прогресивні досягнення зарубіжного досвіду функціонування систем внутрішнього контролю провідних держав світу до умов діяльності підприємств України.

Ключові слова: контроль; внутрішній контроль; система внутрішнього контролю; концепція внутрішнього контролю; міжнародні вимоги; підприємство.

Ольга Николаевна СТАРЕНЬКАЯ

преподаватель кафедры бухгалтерского учёта и аудита, Одесский национальный экономический университет, Украина, e-mail: starenkajaolga@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4098-9872>

**РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРЕБОВАНИЙ В ОРГАНИЗАЦИИ
СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**

Старенькая, О. Н. *Роль международных требований в организации системы внутреннего контроля.* Вестник социально-экономических исследований : сб. науч. трудов / Под ред. : М. И. Зверякова (глав. ред.) и др. Одесса : Одесский национальный экономический университет. 2019. № 1 (69). С. 129–138.

Аннотация. В статье рассмотрены особенности развития внутреннего контроля развитых стран. Исследован международный опыт функционирования системы внутреннего контроля ведущих стран мира и возможность адаптировать его наиболее приемлимые прогрессивные достижения к условиям деятельности предприятий Украины. Проанализирован опыт разных международных организаций и документов, которые ними были предложены для организации системы внутреннего контроля. Обосновано, что в последние годы эти организации или обновляют уже существующие документы относительно внутреннего контроля, или появляются новые, которые являются развитием предыдущих. Приведена сравнительная характеристика разных концепций внутреннего контроля. Выведено, что в дальнейшем все концепции, предложенные разными организациями усовершенствовались и на сегодняшний день в этих странах существует действенная система внутреннего контроля, как относительно государственных органов, так и частных. Доказано, что относительно внутреннего контроля на предприятиях Украины целесообразно использовать именно документ «Интегрированная концепция внутреннего контроля», который в будущем найдет более широкое применение в стране. Интегрированный подход предусматривает проникновение во все бизнес-процессы с дальнейшим обобщением информации и своевременным её доведением до лиц, которые на её основании должны принимать управленческие решения, направленные на максимизацию эффективности деятельности предприятия. Предложено адаптировать наиболее приемлимые прогрессивные достижения зарубежного опыта

функціонування систем внутрішнього контролю ведучих стран мира к условиям деятельности предприятий Украины.

Ключевые слова: контроль; внутренний контроль; система внутреннего контроля; концепция внутреннего контроля; международные требования; предприятие.

Olga STARENKA

Lecturer of Accounting and Auditing Department, Odessa National Economic University, Ukraine,
e-mail: starenkajaolga@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4098-9872>

THE ROLE OF INTERNATIONAL REQUIREMENTS IN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM ORGANIZING

Starenka, O. (2019). *The role of international requirements in the internal control system organizing*. Ed.: M. Zvieriakov (ed.-in-ch.) and others [Rol mizhnarodnykh vymoh v orhanizatsii systemy vnutrishnioho kontroliu; za red.: M. I. Zvieriakova (gol. red.) ta in.], Socio-economic research bullttin; Visnik social'no-ekonomichnih doslidzen' (ISSN 2313-4569), Odessa National Economic University, Odessa, No. 1 (69), pp. 129–138.

Abstract. *The article considers the development features of internal control in developed countries. An international experience of internal control system functioning of the world leading countries and opportunity to adapt its most acceptable progressive achievements to the conditions of Ukrainian enterprises activity is investigated. An experience of various international organizations and documents, which they proposed for internal control system organization, are analyzed. It has been substantiated that in recent years these organizations either update already existing documents regarding internal control, or new documents appear, which are extension of previous ones. A comparative characteristic of internal control different concepts is given. It was revealed that in the future all concepts, which proposed by different organizations were improved and today these countries has an effective system of internal control, both in relation to government agencies and private structures. It has been proved that regarding to internal control at Ukrainian enterprises, it is advisable to use the document «Integrated concept of internal control», which in the future will be find wider application in the country. The integrated approach provides for penetration into all business processes with the further information compilation and its timely communication to individuals, who on its basis, must make management decisions, that aimed at maximizing of an enterprise activity efficiency. It is proposed to adapt the most acceptable progressive achievements of foreign experience of internal control systems functioning of the world leading countries to the conditions of Ukrainian enterprises activity.*

Keywords: control; internal control; internal control system; internal control concept; international requirements; enterprise.

JEL classification: M420

DOI: [https://doi.org/10.33987/vsed.1\(69\).2019.129-138](https://doi.org/10.33987/vsed.1(69).2019.129-138)

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки висуваються підвищені вимоги до організації ефективної системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах. Внутрішній контроль дозволяє збільшити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства та його конкурентоспроможність як на внутрішньому, так і на світових фінансових ринках. Наразі проходять процеси розвитку, формування та вдосконалення міжнародних вимог щодо організації внутрішнього контролю на підприємствах. Дослідження та вивчення особливостей цих вимог дозволить сформувати єдину систему законів та стандартів, які регулюватимуть питання організації внутрішнього контролю на підприємствах, що в умовах розвитку інтеграційних процесів та глобалізації світових економік є досить важливим.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідження міжнародного досвіду організації системи контролю проводилося науковцями в різних напрямках. Одні з них розглядали його щодо фінансового контролю підприємств [1] та державного фінансового контролю [2], інші щодо контролю якості аудиторських послуг [3], контролю державної системи [4] та контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування [5]. У цих сферах, особливо стосовно суб'єктів державного сектору, цей досвід вже активно застосовується.

Дослідження зарубіжного досвіду організації системи внутрішнього контролю діяльності підприємств залишається актуальним та потребує визначення тенденцій його

подальшого розвитку з метою з'ясування можливості й доцільності застосування та адаптації до умов здійснення контрольної діяльності в Україні.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Процес інтеграції України до міжнародної спільноти супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, впровадженням міжнародних стандартів, узгодженням національного та міжнародного законодавства, використанням кращої світової практики. Ці процеси відбуваються також у сфері внутрішнього контролю. Тому більш актуальними стають дослідження міжнародного досвіду саме для можливого використання їх в проведенні внутрішнього контролю на сучасних підприємствах.

Постановка завдання. Головною метою статті є визначення напрямків розвитку внутрішнього контролю розвинених країн світу, дослідження зарубіжного досвіду функціонування системи внутрішнього контролю провідних держав світу та можливості адаптації його найбільш прийнятних прогресивних досягнень до умов діяльності підприємств України.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасній економічній літературі вчені часто звертаються до міжнародних стандартів та вимог щодо організації внутрішнього контролю. Так, О. В. Побережець та О. В. Денисюк розглядають міжнародний досвід фінансового контролю та наголошують, що «дослідження світового досвіду застосування механізмів фінансового контролю дозволить здійснювати процес реструктуризації існуючої системи в Україні, використовуючи як новітні механізми, так і традиційні методи контролю з урахуванням національних аспектів державного управління» [1, с.82]. О. Г. Михайленко досліджує зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг і виділяє три моделі організації контролю за аудиторською діяльністю й аналізує кожну з них [3, с.180]. Інші вказують на те, що «досвід організації державного фінансового контролю в розвинених зарубіжних країнах в умовах євроінтеграції держави вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту. Аналіз законодавства іноземних держав щодо діяльності незалежних органів державного фінансового контролю свідчить про необхідність підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні» [2, с.31]. С. О. Кохан розглядає питання застосування зарубіжного досвіду організації системи контролю в Україні та аналізує його з метою її удосконалення [4, с. 284]. П. М. Любченко, О. А. Смоляр проводять аналіз зарубіжного досвіду нормативного регулювання контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування та досліджують тенденції в організації нагляду та контролю в муніципальній сфері, окреслюють можливі шляхи запозичення зарубіжного досвіду для України [15, с.18]. Усі науковці вказують на те, що необхідно вивчати досвід інших країн та використовувати його стосовно здійснення контролю в Україні.

Актуальним є цей досвід і для внутрішнього контролю на сучасних промислових підприємствах, бо він є об'єктивно необхідною складовою їх діяльності. В умовах переходу українського бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності, трансформації системи регулювання українського аудиту за допомогою міжнародних стандартів аудиту, виникає необхідність підтвердження інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Для більш ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (далі – СВК) необхідно вивчати досвід зарубіжних країн у цьому напрямку.

Головними критеріями ефективності системи внутрішнього контролю є заходи, що забезпечують збереженість та захист активів, реєстрів та інформації, які сприяють виявленню викривлень і помилок та їх запобіганню, допомагають виконанню розпоряджень та наказів керівництва підприємств, забезпеченню повноти облікових записів та своєчасної підготовки фінансової звітності.

Не зважаючи на те, що система внутрішнього контролю є невід'ємною частиною системи управління будь-яким підприємством, нормативно визначених вимог щодо її організації не існувало до кінця ХХ століття ані в Україні, ані за кордоном. Деякі міжнародні

скандали, що пов'язані з недобросовісною роботою зовнішніх аудиторів, наданням завідомо неправдивих висновків про звітність організацій-банкрутів, призвели до необхідності підвищення ефективності внутрішнього контролю. Першим в історії законодавчим актом, який передбачає вимоги до організації ефективного внутрішнього контролю для суспільно значущих господарюючих суб'єктів, став закон Сарбейнса-Окслі (Act Sarbanes – Oxley of 2002 – SOX) [6]. Цей закон є наймасштабнішим в Америці законодавчим актом про цінні папери, який був прийнятий після закону про фондові біржі 1934 року. Закон змінив порядок надання звітності компаніями-емітентами цінних паперів, були введені нові вимоги до компаній щодо значно ширшого обсягу інформації, що розкривається у фінансовій звітності.

Загалом законодавчий акт охопив питання корпоративного управління, оцінки системи внутрішнього контролю, складання фінансової звітності та аудиторської незалежності. Дія закону Сарбейнса-Окслі поширилася не тільки на американські компанії, але і на всі підприємства (засновані як в США, так і в будь-якій країні), цінні папери яких зареєстровані в Комісії США з цінних паперів і бірж (SEC). Відповідно до закону Сарбейнса-Окслі в кожній публічній компанії повинен бути створений комітет з аудиту, члени якого є незалежними і входять до складу ради директорів. Для забезпечення незалежності члени комітету з аудиту не можуть приймати від компанії винагороду за консультації, а також мати будь-які взаємини з компанією-емітентом або її дочірніми підприємствами, за винятком виконання функцій членів ради директорів. Якщо комітет з аудиту не формується, то в його якості може розглядатися рада директорів у повному складі, і в цьому випадку кожний його член також має дотримуватися принципу незалежності. У складі комітету з аудиту повинен бути як мінімум один фінансовий експерт зі знаннями загальноприйнятих норм бухгалтерського обліку (GAAP) та фінансової звітності, а також з досвідом аудиту фінансової звітності. До обов'язків комітету з аудиту входить призначення, контроль, оплата послуг внутрішніх аудиторів, які безпосередньо підзвітні комітету, а також затвердження всіх аудиторських та інших послуг, що надаються компанії зовнішніми аудиторами.

До річної звітності підприємств включається звіт про систему внутрішнього контролю, що містить оцінку ефективності процедур внутрішнього контролю, а також заяву керівництва про відповідальність за створення і забезпечення працездатності системи внутрішнього контролю. Закон Сарбейнса-Окслі змінив способи ведення бізнесу. Коли він набув чинності в 2002 році, проекти майже кожної організації, що пов'язані з фінансами і бухгалтерським обліком, зазнали значних затримок. Причиною цього послужила необхідність підготовки величезної кількості нових документів, а також впровадження IT-проектів, що спрямовані на найшвидшу реалізацію закону Сарбейнса-Окслі. Негативним фактором впливу цього закону можна назвати значне зростання витрат компаній на послуги аудиторів. З цієї точки зору найбільш спірним аспектом закону є розділ 404, який вимагає, щоб при подачі звітів в SEC керівники організації надавали підтвердження ефективності процедур внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності. При цьому підрозділи, до завдань яких входить здійснення внутрішнього контролю, повинні включати до щорічного звіту компанії власну оцінку роботи керівництва відповідно до прийнятих стандартів. Цей розділ викликає найбільші труднощі в застосуванні, оскільки більшість акціонерних компаній не використовували детальну звітність для управління своїми фінансовими потоками. Обов'язками компаній є впровадження систем внутрішнього контролю, перевірка їх ефективності.

В економічній літературі існують різні та навіть протилежні думки про необхідність закону Сарбейнса-Окслі: від високих оцінок закону як основного фактору стабільності світового фінансового ринку до повного заперечення у зв'язку з непомірними витратами ресурсів на його дотримання і неефективністю при настанні світової фінансової кризи. Загалом, не зважаючи на труднощі та високі витрати першого застосування вимог закону Сарбейнса-Окслі, створення ефективної системи внутрішнього контролю підприємств, жорсткі вимоги до складання та аудиту фінансової звітності призвели до прозорості діяльності компаній для інвесторів і органів контролю та тим самим до підвищення стійкості

фондового ринку. При цьому позитивним моментом стало значне зростання ролі внутрішнього аудиту в організаціях.

Важливішим кроком у вирішенні проблем зниження ризиків інвесторів, які здійснюють вкладення в корпоративні фінансові активи, стало створення у 1985 році за участі п'яти професійних організацій: Американського інституту сертифікованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants), Американської Асоціації обліку та звітності (American Accounting Association), Інституту фінансових керівників (Financial Executives Institute), Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors) та Інституту фахівців управлінського обліку (Institute of Management Accountants) національної комісії з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю. Наразі вона відома як Комісія Тредуея. В 1987 році ця комісія видала звіт, що містив заклик до названих організацій-спонсорів Комісії Тредуея об'єднати зусилля задля досягнення домовленості щодо загальних основних понять внутрішнього контролю.

У 1992 році в США Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) видав документ «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control – Integrated Framework) (концепція COSO). В ньому внутрішній контроль характеризувався як п'ять компонентів: контрольне середовище, контрольна діяльність, оцінка ризиків, інформація та комунікація, моніторинг [7, с.4–5].

Важливість концепції COSO полягала в тому, що в ній особлива увага приділялася питанням ефективності функціонування внутрішнього контролю та підвищення відповідальності керівництва підприємства за його станом. Згідно з COSO внутрішній контроль визначається як процес, в якому беруть участь вищі органи управління підприємством, що визначають його політику (наприклад, рада директорів, що представляє власників компанії), його управлінський персонал вищого рівня (менеджмент) і всі інші співробітники, у результаті якого досягаються такі цілі, як:

- доцільність та фінансова ефективність діяльності (включаючи забезпечення збереження активів);
- достовірність фінансової звітності;
- дотримання вимог законодавства і регулюючих органів.

Вперше в COSO було встановлено одну з основних вимог, яка передбачає пряму відповідальність вищих органів управління підприємством, таких як рада директорів і менеджмент компанії, які здійснюють контроль за створенням і ефективністю функціонування орієнтованого на ризики внутрішнього контролю на підприємстві.

Раніше до підприємств не висувалися особливі вимоги до організації внутрішнього контролю та основним завданням менеджменту було забезпечення впевненості власників компанії в досягненні таких цілей, як: підвищення економічності та ефективності операцій; забезпечення достовірності фінансової звітності; забезпечення відповідності діяльності організації законодавству.

Методологія COSO стала основою, якою необхідно керуватися при розробці системи внутрішнього контролю підприємств. При цьому ставляться такі основні вимоги: процес створення і функціонування СВК повинен бути задокументований у форматі, необхідному для розуміння аудитором; повинна бути забезпечена ефективність функціонування СВК; оцінка ефективності СВК повинна здійснюватися в компанії на постійній основі із застосуванням відповідних процедур [8].

Принципи COSO і стали основою нової редакції міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА). Ухвалення концепції COSO призвело до того, що були значно підвищені вимоги до аудиторів щодо оцінки ефективності СВК підприємств, що перевіряються.

Ухвалення і наступні зміни до цих стандартів призвели до внесення доповнень і поправок практично в усі МСА. Система внутрішнього контролю відповідно до МСА 315 містить наступні компоненти: контрольне середовище; процес оцінки ризиків в організації; інформаційну систему, пов'язану з фінансовою звітністю, в тому числі, відповідні бізнес-процеси і інформаційну взаємодію; контрольні дії; моніторинг засобів контролю [9].

Контрольне середовище відповідно до МСА 315 включає позицію, обізнаність та дії керівництва і осіб, наділених керівними повноваженнями, щодо внутрішнього контролю економічного суб'єкта і його значення для цього суб'єкта. Контрольне середовище також включає керівні та управлінські функції і формує внутрішню культуру організації, впливаючи на свідомість її співробітників щодо контролю. Контрольне середовище є основою для ефективного внутрішнього контролю, забезпечує дисципліну і структурованість.

Оцінка ризику в організації передбачає процес виявлення бізнес-ризиків, їх можливих наслідків, а також реагування на них. У МСА включено вимогу до керівників самостійно оцінювати пов'язані з роботою свого підприємства ризики. Подальше застосування міжнародних стандартів аудиту в Україні неодмінно зажадає внесення доповнень до нормативної бази (наприклад, в оновлений Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), що передбачатиме зобов'язання керівників не тільки вести облік, складати звітність, сумлінно розраховувати податки, але ще й оцінювати ризики, пов'язані зі своєю підприємницькою діяльністю. Зазначене передбачає створення дієвої системи контролю та розробку відповідних процедур.

Контрольні дії – це політики та процедури, які допомагають впевнитися, що розпорядження керівництва виконують.

Під моніторингом засобів контролю розуміють процес оцінювання якості функціонування СВК протягом певного часу, що дозволяє розуміти своєчасну оцінку особливостей і працездатності засобів контролю та внесення необхідних змін.

У 1992 році у Великій Британії Комітет, заснований Лондонською Фондовою Біржею, надав рекомендації щодо розробки кодексу корпоративного управління, в яких прийняв визначення контролю, що ідентичні визначенням COSO.

У 1995 році в США Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (AICPA) видав SAS № 78, у якому було прийнято визначення COSO і п'ять компонентів внутрішнього контролю.

В тому ж 1995 році в Канаді Рада по критеріях контролю (COCO) Канадського Інституту Дипломованих Бухгалтерів видала посібник з контролю. В ньому розроблено двадцять критеріїв ефективного контролю, що розділені на чотири категорії.

У 1996 році асоціація ISACA пропонує документ «Цілі контролю за інформаційними та пов'язаними з ними технологіями» (COBIT): стандарти безпеки та контролю у сфері інформаційних технологій.

У 1998 році Базельський комітет з банківського нагляду видав документи «Основи оцінки системи внутрішнього контролю» та «Система внутрішнього контролю в банках: основи організації», які регламентують оцінку ефективності внутрішнього контролю в банках.

У 2004 році Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея видав документ «Концепція управління ризиками підприємства», який був розвитком моделі COSO.

В останні роки вищеперераховані організації або поновлюють вже існуючі документи стосовно організації контролю, або видають нові, які є продовженням попередніх.

Порівняльна характеристика таких документів як COSO, COBIT, SAC, SAS 55/78 наведена в табл. 1, що розроблена на підставі [10, с.72].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика концепцій внутрішнього контролю

Об'єкт порівняння	COSO	COBIT	SAC	SAS 55/78
Основна цільова група	Управлінський персонал	Управлінський персонал, користувачі, аудитори інформаційних систем	Внутрішні аудитори	Зовнішні аудитори

Продовження табл. 1

Внутрішній контроль представлено як	Процес	Сукупність процесів з нормами, процедурами, прийомами та організаційними структурами включно	Сукупність процесів, підсистем і людей	Процес
Організаційні цілі внутрішнього контролю	Ефективність і результативність операцій, конфіденційність, цілісність і досяжність інформації, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	Ефективність та результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	Ефективність там результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	Надійна фінансова звітність, ефективність та результативність операцій, дотримання законів і правил
Компоненти або зони	Зони: планування та організація; придбання та впровадження; доставка та підтримка; моніторинг	Компоненти: середовище контролю; ризик-менеджмент; заходи зі здійснення контролю; інформація та комунікація; моніторинг	Компоненти: середовище контролю; системи: ручні та автоматичні; процедури контролю	Компоненти: середовище контролю; оцінка ризику; заходи зі здійснення контролю; інформація та комунікація; моніторинг
Спрямування	Інформаційні технології	Вся організація	Інформаційні технології	Фінансова звітність
Оцінка ефективності внутрішнього контролю	За період часу	На визначений термін	За період часу	За період часу
Відповідальність за систему внутрішнього контролю	Керівництво	Керівництво	Керівництво	Керівництво

Документи COBIT, SAC, COSO і SAS 55/78 дають визначення внутрішнього контролю, описують його компоненти і передбачають інструменти оцінки. SAC, COSO і SAS 55/78 також пропонують варіанти звітування про проблему внутрішнього контролю. COBIT додатково пропонує всебічний аналіз реалізації моделей і обговорення питань внутрішнього контролю.

Хоча всі п'ять визначень контролю, що містять ці документи, по суті, аналогічні, але мають деякі відмінності. COBIT розглядає внутрішній контроль як процес, який включає норми, процедури, прийоми та організаційні структури, підтримуючи бізнес-процеси та цілі. SAC робить акцент на тому, що внутрішній контроль – це сукупність функцій, підсистем, людей та їх взаємин. COSO характеризує внутрішній контроль як процес, тобто внутрішній контроль повинен бути частиною поточної діяльності. Документи SAS 55/78

використовують визначення документа COSO, але роблять акцент на надійність цілей фінансової звітності.

Доклад SAC описує 3 компоненти системи внутрішнього контролю. Доклад COSO розглядає 5 компонентів. У документі SAS 78 обґрунтовано положення SAS 55, щоб використовувати 5 компонентів COSO. В COBIT об'єднані 5 компонентів, представлених в докладі COSO, розглядаються їхні особливості у високотехнологічній контрольній сфері. Модель COBIT заповнює прогалини між більш широкими моделями бізнесу – контролю, такими як COSO, і технічними моделями контролю інформаційних систем, доступних по всьому світу. Хоча може здаватися, що документи розрізняються в їх підходах до засобів контролю, подальше дослідження виявляє багато схожих елементів.

COBIT, SAC, COSO і SAS 55/78 розрізняються підходом і глибинним відношенням до інформаційних систем. Головний фокус документа COBIT – створення системи зв'язку безпеки та контролю в інформаційних технологіях. Документ визначає чіткий зв'язок між засобами контролю інформаційних систем і бізнес-цілями. Додатково передбачаються загальноприйняті цілі контролю для кожного процесу інформаційної технології, що дає практичні рекомендації з контролю усім зацікавленим сторонам. COBIT також надає засоби для здійснення взаємодії між користувачами, користувачами та аудитором щодо засобів контролю інформаційних систем.

Доклад SAC сфокусовано на автоматичні інформаційні системи. Документ розглядає взаємозв'язок між внутрішнім контролем і системним програмним забезпеченням, прикріпленими системами, а також системами кінцевого користувача і відомчими системами. Системне програмне забезпечення включає операційну систему, телекомунікації, управлінську інформацію та інші сервісні програми, що вимагають прикладних систем. Прикладні системи включають бізнес-системи організації, фінансові та операційні (відповідно до керівництва трудовими ресурсами, дебіторською заборгованістю та виробничим графіком, відповідно).

Документ COSO розглядає також інформацію та комунікації. Відповідно до інформації COSO переглядає необхідність фіксування відповідної внутрішньої і зовнішньої інформації, потенційних стратегічних і інтегрованих систем, а також вимог до якісних даних. Опис комунікацій фокусується на передачі інформації з питань внутрішнього контролю, а також вимогах конкурентної, економічної та законодавчої інформації [11].

Порівняльна характеристика документів щодо організації внутрішнього контролю дозволила комплексно їх проаналізувати. Так як вони розроблялися різними органами тільки для різних цільових груп, то можливі деякі невідповідності між ними. Однак кожен документ фокусується на внутрішньому контролі та конкретній цільовій групі (наприклад, на внутрішніх та зовнішніх аудиторів, менеджерів, бухгалтерів), приділяє велику увагу створенню і оцінці засобів внутрішнього контролю. Таким чином порівняння концепцій внутрішнього контролю, що виражені в цих документах, становлять інтерес для всіх цих цільових груп.

Висновки і перспективи подальших розробок. Таким чином, у статті проаналізовано досвід різних міжнародних організацій та документи, що ними було запропоновано щодо організації системи внутрішнього контролю. Проведено порівняльну характеристику різних концепцій внутрішнього контролю. Виявлено, що в подальшому всі концепції, які запропоновано різними організаціями удосконалювалися і на сьогоднішній день в цих країнах існує дієва система внутрішнього контролю як щодо державних установ так і приватних.

В нашій країні внутрішній і зовнішній тиск мотивує керівників та управлінський персонал сучасних підприємств до продовження розвитку і підвищення якості концепцій внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю повинна діяти на регулярній основі, а не епізодично. Наразі власники зацікавлені в отриманні оперативної інформації про фінансовий стан організації, про відхилення в реалізації поставлених цілей і завдань і, що особливо важливо, на основі даної інформації приймати своєчасні управлінські рішення з

метою мінімізації ризиків та підвищення ефективності діяльності підприємства. У зв'язку з цим більшість керівників великих українських підприємств розуміє необхідність і доцільність створення власних систем внутрішнього контролю незалежно від вимог законодавства.

Доведено, що стосовно організації внутрішнього контролю на підприємствах України доцільно використовувати саме документ «Інтегрована концепція внутрішнього контролю». Інтегрований підхід передбачає проникнення до всіх бізнес-процесів з подальшим узагальненням інформації та своєчасним її доведенням до осіб, які повинні приймати управлінські рішення, спрямовані на максимізацію ефективності діяльності підприємства. Найбільш прийнятні прогресивні досягнення зарубіжного досвіду функціонування систем внутрішнього контролю провідних держав світу запропоновано адаптувати до умов діяльності підприємств України.

Література

1. Побережець О. В., Денисюк О. В. *Міжнародний досвід організації фінансового контролю* : матер. VII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті» (Одеса, 5–9 грудня 2016 р.). 2016. С. 81–83.
2. Піхоцький В. *Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні*. Економіст. 2016. № 1. С. 31–34.
3. Михайленко О. Г. *Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг*. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. Вип. 20. Ч. II. С. 180–186.
4. Кохан С. О. *Зарубіжний досвід організації систем контролю*. Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія : Управління. 2013. Вип. 2. С. 284–290.
5. Любченко П. М., Смоляр О. А. *Зарубіжний досвід організації контролю у сфері місцевого самоврядування*. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2015. Вип. 29. С. 18–31.
6. *Закон Сарбейнса-Окслі от 2002 года. Обзор положений*. URL: http://mer-acq.com/EY_Sarbanes.pdf (дата звернення 28.01.2019).
7. *Internal control – integrated framework : executive summary / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2013. 12 p.
8. Никитин Л. *Настройте систему по камертону SOX*. Новые системы финансового учета. 2006. № 6.
9. Кизилов А. Н., Иванеско К. А. *Система внутреннего контроля в зарубежной практике*. Проблемы экономики и юридической практики. 2017. № 6. С. 62–64.
10. Каменська Т. О. *Внутрішній контроль і аудит в управлінні* : практ. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2015. 375 с.
11. *Сравнение концепций внутреннего контроля*. URL: <https://bankir.ru/publikacii/20070118/sravnenie-konceptii-vnutrennego-kontrolya-1383854> (дата звернення 28.01.2019).

References

1. Poberezhets, O. V., Denysiuk, O. V. (2016). *International experience of financial control organization: Proceedings of VII International scientific-practical internet conf. «Market and regions of Ukraine development problems in the XXI century»* [Mizhnarodnyi dosvid orhanizatsii finansovoho kontroliu: Materialy VII Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Problemy rynku ta rozvytku rehioniv Ukrainy v XXI stolitti»], Odesa, s. 81–83 [in Ukrainian]
2. Pikhotskiy, V. (2016). *Foreign experience of the state financial control organization and possibility of its using in Ukraine* [Zarubizhnyi dosvid orhanizatsii derzhavnoho finansovoho kontroliu ta mozhlyvist yoho vykorystannia v Ukraini], Ekonomist, No.1, s. 31–34 [in Ukrainian]
3. Mykhailenko, O. G. (2011). *Foreign experience of a quality control system formation for audit services* [Zarubizhnyi dosvid formuvannia kontroliu yakosti audytorskykh poslug], Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichoho universytetu: ekonomichni nauky, Issue 20, Ch. 1, s. 180–186 [in Ukrainian]
4. Kokhan, S. O. (2013). *Foreign experience of control systems organization* [Zarubizhnyi dosvid orhanizatsii system kontroliu], Naukovyi visnyk Akademii munitsipalnoho upravlinnia, Seria: Upravlinnia, Issue 2, s. 284–290 [in Ukrainian]

5. Lyubchenko, P. M., Smolyar, O. A. (2015). *Foreign experience of control organization in the field of local government* [Zarubizhnyi dosvid orhanizatsii kontroliu u sferi mistsevoho samovriaduvannia], Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriaduvannia, Issue 29, s. 18–31 [in Ukrainian]
6. *The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Overview of provisions* [Zakon Sarbeynsa-Oksli ot 2002 goda. Obzor polozheniy], available at: http://mer-acq.com/EY_Sarbanes.pdf [in Russian]
7. *Internal control – integrated framework: executive summary* (2013). Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission, 12 p.
8. Nikitin, L. (2006). *Adjust the system by SOX tuning fork* [Nastroite sistemu po kamertonu SOX], New financial accounting systems, No. 6 [in Russian]
9. Kizilov, A. N., Ivanenko, K. A. (2017). *An internal control system in foreign practice* [Sistema vnutrennego kontrolya v zarubezhnoy praktike], Problems of economics and legal practice, No. 6, s. 62–64 [in Russian]
10. Kamenska, T. O. (2015). *Internal control and audit in management* [Vnutrishnii kontrol i audit v upravlinni], Informatsiino-analitychne ahentstvo, Kyiv, 375 s. [in Ukrainian]
11. *Comparison of internal control concepts* [Sravnenie kontseptsiy vnutrennego kontrolya], available at: <https://bankir.ru/publikacii/20070118/sravnenie-koncepcii-vnytrennego-kontrolya-1383854> [in Russian]