

Організаційно-економічні підходи до внутрішнього контролю на промисловому підприємстві

Прокопенко Ольга Володимирівна¹, Богачов Дмитро Іванович²

Опубліковано	Секція	УДК
30.05.2023	Економіка	657.633.5

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8311620>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

Анотація. У зв'язку з нестабільним розвитком зовнішнього середовища ефективне й стале управління підприємствами, що працюють в Україні, вимагає сьогодні застосування передових методів, інструментів і стилів управління, включно з інтеграцією досвіду провідних міжнародних компаній у сфері управління промисловими підприємствами. В статті досліджено організаційно-економічні методи системи внутрішнього контролю промислових підприємств, визначено сутність внутрішнього контролю й аудиту як важливих факторів забезпечення їхньої роботи. Внутрішній контроль як одна з основних функцій менеджменту – це система постійного моніторингу й перевірки діяльності компанії з метою оцінки ефективності й результативності управлінських рішень, виявлення відхилень і небажаних ситуацій, а також надання можливості керівництву приймати рішення. Метою цієї роботи є дослідження й аналіз основних організаційних та економічних підходів до системи внутрішнього контролю на промисловому підприємстві. Діяльність сучасних підприємств базується на створенні й стандартизації систем внутрішнього контролю, що є основними вимогами до менеджменту на всіх рівнях організації. Визначено основні переваги й недоліки різних організаційно-економічних підходів: служби внутрішнього аудиту, служби внутрішнього контролю, аутсорсингу та косорсингу. Найбільш практичним підходом виявився косорсинг, який дозволяє вирішувати проблеми ефективно й за розумну ціну. Він ідеально підходить для середнього бізнесу, якому потрібно максимально ефективно використовувати наявні ресурси й розвиватися. Хоча не рекомендується створювати власний відділ внутрішнього контролю, настійно рекомендується користуватися послугами інших незалежних професіоналів. Існують серйозні теоретичні й практичні проблеми, пов'язані з організацією й методологією внутрішнього контролю в компаніях, а також невирішені й суперечливі питання. Ретельний аналіз ролі внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління сучасними підприємствами й практичних проблем, які виникають під час його здійснення, дасть змогу скласти повне уявлення про організацію й методологію внутрішнього контролю.

¹ доктор економічних наук, професор, професор кафедри бізнес-економіки та адміністрування, Сумський державний педагогічний університет імені А. С. Макаренка, Україна, 40002, Сумська обл., м. Суми, вул. Роменська, 87, <https://orcid.org/0000-0003-1362-478X>

² аспірант кафедри бізнес-економіки та адміністрування, Сумський державний педагогічний університет імені А. С. Макаренка, Україна, 40002, Сумська обл., м. Суми, вул. Роменська, 87, <https://orcid.org/0000-0002-2681-9263>

Ключові слова: контроль, внутрішній аудит, служба внутрішнього контролю, аутсорсинг, косорсинг.

Organizational and economic approaches to internal control at an industrial enterprise

Annotation. In today's world, due to the unstable development of the external environment, effective and sustainable management of enterprises operating in Ukraine requires the use of advanced methods, tools and management styles, taking into account the experience of leading international companies in the field of industrial enterprise management. Therefore, the article examines the organizational and economic methods of the internal control system of industrial enterprises, defines the essence of internal control and internal audit as important factors in ensuring the operation of industrial enterprises. Internal control, one of the main functions of management, is a system of constant monitoring and verification of the company's activities with the aim of evaluating the effectiveness and efficiency of management decisions, identifying deviations and undesirable situations, as well as enabling management to make decisions. The purpose of this work is research and analysis of the main organizational and economic approaches to the internal control system at an industrial enterprise. The activities of modern enterprises are based on the creation and standardization of internal control systems, which are the main requirements for management at all levels of the organization. The main advantages and disadvantages of various organizational and economic approaches - internal audit service, internal control service, outsourcing and co-sourcing are determined. Co-sourcing turned out to be the most practical approach. Co-sourcing allows you to solve problems effectively and at a reasonable price. It is ideal for medium-sized businesses that want to make the most of their existing resources and grow their business. Although it is not recommended to create your own internal control department, it is strongly recommended to use the services of other independent professionals. There are serious theoretical and practical problems related to the organization and methodology of internal control in companies, as well as unresolved and controversial issues. A thorough analysis of the role of internal control in increasing the efficiency of management of modern enterprises and the practical problems it faces will make it possible to form a complete picture of the organization and methodology of internal control.

Keywords: control, internal audit, internal control service, outsourcing, co-sourcing.

Вступ

Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і являє собою систему безперервного моніторингу й перевірки діяльності компанії з метою оцінки обґрунтованості й ефективності управлінських рішень, виявлення відхилень і небажаних ситуацій, а також надання можливості керівництву приймати своєчасні рішення щодо усунення, зменшення й контролю ризиків, пов'язаних із її функціонуванням.

Внутрішній контроль – це безперервна й рутинна діяльність, яка запобігає шахрайству, забезпечує використання ресурсів компанії, включно з людським капіталом, відповідно до прийнятого плану й захищає інтереси співробітників згідно з положеннями колективних договорів.

Кожне промислове підприємство, велике чи мале, завжди потребує якісного контролю. Налагоджена система внутрішнього контролю попереджає компанію про помилки, яких можна допустити в повсякденній діяльності, і так мінімізує можливість прийняття невигідних і несприятливих бізнес-рішень, які здатні спричинити шкоду й призвести до незахищеності працівників. Це повною мірою стосується як ненавмисних,

так і навмисних помилок. Якщо випадкові помилки можна легко виявити за допомогою якісного внутрішнього контролю, то навмисним можливо запобігти лише за допомогою науково організованої системи безперервного контролю й правильного розподілу функціональних обов'язків в управлінській організації. Створення системи внутрішнього контролю залишається на розсуд компанії, і можливі різні підходи. В сучасній практиці існує чотири підходи до створення системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах.

Вагомий внесок у дослідження особливостей суті, функцій і змісту внутрішнього контролю, його місця в системі наук зробили праці низки відомих зарубіжних вчених: Р. Адамс [11], Е. Аренс і Дж. Лоббек [12], Г. Дженнік, В. О'Рейлі, М. Хірш [14] і Р. Монтомері [16], Дж. Робертсон [15] і Р. Г. Штрауссер [13].

Серед вітчизняних науковців, які ретельно вивчали цю сферу, можна виділити Г. Даценко [2], І. Замулу й М. Танасієву [3], О. Петрицьку [7], А. Гевчука [1], М. Римар [8].

Сутність конкурентного потенціалу підприємств розглянуто у розвідці І. Зрибневої [4]. Я. Мулик [6] у своїй праці приділяє увагу організаційним підходам до системи внутрішнього контролю на підприємстві. Доречно зазначити, що робота В. Чубай і О. Грицеляк [10] дає додатковий матеріал про оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Змістовно охарактеризували й проаналізували проблеми й перспективи внутрішнього контролю на промислових підприємствах Р. Савченко, Н. Савченко й І. Дем'янюк [9].

Важливими в цьому напрямі є дослідження А. Михалків і Т. Косташ [5], які дозволяють краще зрозуміти сутність організації внутрішнього контролю на промисловому підприємстві.

Варто зазначити, що попри значну кількість досліджень питання організаційно-економічних підходів до внутрішнього контролю на промислових підприємствах залишаються мало вивченими та являють не абиякий інтерес для розвитку ризик-менеджменту на сучасному етапі.

Відповідно, *метою цієї статті* є розгляд організаційно-економічних підходів до внутрішнього контролю на промисловому підприємстві.

Завдання статті:

- 1) обґрунтувати сутність внутрішнього контролю;
- 2) визначити основні організаційно-економічні підходи до внутрішнього контролю на промисловому підприємстві;
- 3) проаналізувати основні переваги й недоліки кожного з них.

Матеріали й методи. Методологічним базисом дослідження є: науково-емпіричні методи – збирання й порівняння інформації, за допомогою яких визначено сутність системи внутрішнього контролю. Завдяки комплексному методу аналізу сформульовано основні організаційно-економічні підходи до внутрішнього контролю на промисловому підприємстві. Методом синтезу й узагальнення охарактеризовано основні переваги й недоліки кожного підходу. Теоретичною основою статті є праці вітчизняних і закордонних науковців.

Результати

Важливою особливістю функціонування вітчизняних промислових підприємств, які сьогодні мають багато можливостей для ефективного розвитку, є, з одного боку, системна адаптація наявної нормативно-правової бази до єдиних стандартів Європейського Союзу (ЄС), а з іншого – потреба зважати на негативні для всієї національної економіки наслідки кризи й військових дій. У зв'язку з цим виникає постійний запит стабільної підтримки фінансової безпеки й своєчасного виявлення

загроз, які можуть дестабілізувати фінансову систему країни і, як наслідок, найважливіші параметри діяльності підприємства. Тому ключове значення для забезпечення фінансової безпеки підприємства має розробка й ефективне використання дієвої системи фінансового менеджменту з відповідним інструментарієм.

Розробка й ефективне використання такої системи є запорукою своєчасного виявлення якісних змін діяльності підприємства й загроз у зовнішньому й внутрішньому середовищі.

За прикладом зарубіжних країн, вітчизняні компанії, які трансформували свої системи управління фінансами, запровадили якісно нову модель фінансового менеджменту, засновану на використанні внутрішнього контролю в поєднанні з внутрішнім аудитом, а також реалізували відповідальність керівництва й управлінську підзвітність, досягли значних успіхів у своїй діяльності.

Це твердження також стосується вітчизняних підприємств, оскільки охоплює такі процеси, здійснення яких супроводжується заходами контролю закупівель, постачання, поставок, продажів послуг, фінансування й маркування.

Водночас типовими негативними рисами етапу впровадження вітчизняного внутрішнього контролю на сьогодні є недостатня поінформованість про внутрішній аудит. Усвідомлення його необхідності є низьким серед керівництва установ, компаній та організацій. Дуже часто вище керівництво й власники компаній та організацій сприймають аудит як перевірку фінансової звітності.

Сьогодні контроль управління слід розглядати як ключову функцію менеджменту. Він є невід'ємною частиною організації процесу прийняття й реалізації управлінських рішень, а також завершальною стадією управлінського процесу. Розвиток внутрішнього контролю відбувається повільно. Багато аспектів методології його організації у великих компаніях ще не до кінця сформовані.

Система внутрішнього контролю повинна гарантувати чесну і сумлінну працю усього персоналу організації для досягнення її основних цілей без зайвих витрат. Інтереси інших зацікавлених сторін також повинні враховуватись. Внутрішній контроль має забезпечити надання достовірних звітів та іншої інформації як всередині організації, так і за її межами. Ці дані мають бути якісними та повними. Система внутрішнього контролю повинна гарантувати, що вся діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, професійних стандартів і правил, а також внутрішніх правил, наказів, інструкцій і процедур.

Система внутрішнього контролю повинна виконувати такі завдання: захист компанії від можливих ризиків, повне збереження й примноження майна власників, об'єктивний розподіл прибутку й соціальний захист працівників. Основними функціями внутрішнього контролю є також постійна перевірка рішень керівництва, їхньої реалізації на рівні всього підприємства та його підрозділів, виконання планів і завдань, доведених до всіх служб, дотримання управлінської дисципліни, забезпечення збереження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, достовірності показників звітності, використання даних бухгалтерського обліку для управління й контролю, соціальний захист працівників, перевірка господарської діяльності структурних підрозділів підприємства, запобігання надмірному використанню ресурсів компанії й досягнення запланованих результатів в компанії, впровадження передових технологій виробництва економії сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів тощо.

Водночас внутрішній контроль виконує такі важливі завдання: надання інформації органу управління про процеси, що відбуваються в компанії; забезпечення прийняття найкращих рішень щодо загальних і специфічних питань розвитку підприємства; своєчасне виявлення й мінімізація негативного впливу факторів, що

перешкоджають ефективній виробничій діяльності й не дозволяють компанії досягати поставлених цілей.

Внутрішній контроль поширюється на всі етапи господарської діяльності підприємства: закупівлі, виробництво, інкасація й продаж.

Внутрішній контроль здійснюється бухгалтерією, яку очолює відповідний керівник. До обов'язків працівника бухгалтерії входить не тільки реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, але й їхній облік, включно з контролем бізнес-процесів.

Внутрішній аудит організовується як оціночна діяльність, що проводиться бізнес-підрозділами компанії або надається як послуга. Діяльність служби внутрішнього аудиту також включає елементи моніторингу внутрішнього контролю, перевірки фінансової й операційної інформації, моніторингу дотримання законодавства й управління ризиками.

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною господарського механізму й використовує сучасні знання теорії й практики планування, обліку, контролю й інформаційних систем для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Координувати різні системи для забезпечення виконання вищезазначених видів господарської діяльності може лише служба внутрішнього контролю, яка є структурно незалежним підрозділом. На сьогодні не існує єдиного рецепту організації служби внутрішнього контролю (СВК).

Створення відповідної СВК має базуватися на принципі системності, що означає визначення об'єктів, на яких здійснюватиметься внутрішній контроль, підрозділів, які здійснюватимуть контрольні дії, і методичного інструментарію. Доцільно розглядати контроль всієї системи об'єктів (підприємства), контроль підсистем і контроль елементів (окремих об'єктів). Основними об'єктами внутрішнього контролю є склад і структура активів підприємства, понесені витрати, їхній склад і розмір, отримані доходи.

Суб'єктами внутрішнього контролю є працівники підприємства (наприклад, працівники відділу внутрішнього контролю), які здійснюють контрольні дії лише в рамках виконання своїх посадових обов'язків або на підставі наданих їм відповідних прав. Суб'єктами внутрішнього контролю є фахівці, які приймають рішення щодо активів компанії (превентивний контроль), фахівці бухгалтерії на етапі фіксації й виконання операцій (превентивний і поточний контроль) і фахівці, які здійснюють ретроспективний контроль операцій і системи бухгалтерського обліку в розрізі аналітичних показників.

Розглянемо детальніше структуру СВК, яка складається з трьох основних категорій методів і процедур, розроблених і використовуваних керівництвом для забезпечення обґрунтованої впевненості щодо відповідності цілям контролю. Вони називаються елементами СВК: контрольне середовище, система бухгалтерського обліку й контрольні точки (процедури).

Контрольне середовище – це процедури, дії й інструменти, які відображають загальне ставлення керівництва компанії до організації ефективної СВК. Щоб зрозуміти й оцінити середовище контролю, менеджери повинні розглянути його найважливіші компоненти (стиль управління й основні принципи, організаційну структуру, розподіл повноважень і відповідальності, методи управлінського контролю, внутрішній аудит, кадрову політику й практику).

Внутрішній контроль в компаніях є невід'ємною частиною всіх підрозділів і всіх бізнес-процесів. Потреба контролю виникає на всіх стадіях відтворення, до і після виробництва (під час підготовки виробництва, зберігання, переробки й доставки продукту споживачеві).

Контроль функціонує як форма постійного зворотного зв'язку, за допомогою якого менеджери отримують необхідну інформацію про фактичний стан підконтрольного об'єкта й про виконання управлінських рішень.

Внутрішній контроль спрямований на вдосконалення процесу діяльності шляхом оцінки якості управлінських рішень, прийнятих керівництвом компанії, й виявлення їхніх економічних наслідків. Керівництво починає здійснювати контрольні функції з моменту формулювання цілей і завдань під час створення компанії. Відсутність контролю спричинила б хаос і неможливість інтегрувати діяльність усіх груп. Завдяки контролю можна виявити слабкі місця в господарській діяльності, що дозволяє оптимізувати застосування ресурсів, ефективно використовувати резерви й уникнути банкрутства або кризових ситуацій. У процесі контролю відповідні органи пропонують цільові показники, вносять зміни до бізнес-планів, встановлюють бюджети, здійснюють моніторинг операційної діяльності й виявляють відхилення від запланованих показників на всіх етапах виробництва й реалізації продукції.

Метою організації внутрішнього контролю є створення такої системи, яка б забезпечувала керівництво й фахівців достовірною інформацією про стан бізнесу й підвищувала відповідальність посадових осіб за адекватність витрат. Для цього пропонується створити відділ внутрішнього контролю або інші спеціалізовані підрозділи.

Створення системи внутрішнього контролю значною мірою залежить від організації господарської діяльності, способу розподілу функцій, відповідальності за неналежне виконання обов'язків і дотримання відповідних правил і процедур, планів, інструкцій, стандартів, рекомендацій та інших заходів для здійснення діяльності.

Внутрішній контроль охоплює не лише реалії господарського життя й об'єкти обліку (майно, ресурси й певні операції), а й господарські події, які вже відбулися або ще не є реальними, але перебувають у процесі реалізації. До таких процесів належать збереження майна, ефективність його використання, відновлення до первісного стану, контроль резервів, процедури відшкодування збитків, виконання обов'язків працівниками й управління делегованими повноваженнями. Об'єкти контролю, які не перебувають під контролем, не можуть бути керованими, а тому унеможливають досягнення компанією своїх цілей.

Слід зазначити, що внутрішній контроль здійснюється не лише окремими структурними підрозділами, а всіма ланками управління.

Отже, система внутрішнього контролю повинна бути побудована так, щоб її можна було швидко адаптувати до нових викликів, що виникають у зв'язку зі змінами бізнес-середовища компанії, а також щоб вона дозволяла розширюватися й модернізуватися.

Внутрішній контроль слід класифікувати за важливістю суб'єктів контролю й ступенем їхнього залучення до загальної діяльності компанії:

- учасники (власники) компанії, які здійснюють контроль прямо або опосередковано (за допомогою незалежних експертів, включно із зовнішніми аудиторами);
- внутрішній контроль не містить прямого контролю, але виконує контрольні функції з погляду виробництва (робітники, які перевіряють якість обладнання);
- виконує контрольні функції з метою виконання службових обов'язків;
- обов'язки суб'єктів внутрішнього контролю охоплюють контрольні та інші обов'язки (канцелярський та адміністративний персонал, персонал з обслуговування комп'ютерних систем, працівники інтегрованої бухгалтерії, служби комерційної й фізичної безпеки).

Функціональні обов'язки пов'язані лише з контролем (працівники відділу внутрішнього аудиту й члени ревізійної комісії, працівники відділів управління приймальною комісією й технічного управління).

Внутрішній контроль передусім охоплює контроль певних інформаційних систем, тобто систем, які зберігають інформацію про кількісні та якісні показники діяльності, зокрема систем управління, у зв'язку з чим вони являються якісним аспектом контролю.

Вони відіграють важливу роль у стимулюванні й запобіганні послаблення почуття відповідальності працівників перед менеджерами, менеджерів перед власниками й власників перед працівниками.

Діяльність сучасних підприємств базується на створенні й формалізації системи внутрішнього контролю, що є базовою вимогою до менеджменту всіх рівнів організації. Оскільки розвиток зовнішнього середовища є нестабільним, підприємства, що працюють в Україні, з метою ефективного функціонування й сталого розвитку потребують застосування передових методів, інструментів і стилів управління з інтеграцією досвіду провідних міжнародних компаній у сфері управління промисловим підприємством.

Систему управління фінансово-господарською діяльністю підприємства або всієї економіки країни можна досконало реалізувати лише тоді, коли впроваджено ефективний управлінський контроль як значущу й інтегровану аналітичну систему управління.

Для того, щоб система внутрішнього контролю була ефективною, необхідно впровадити внутрішній управлінський контроль як важливу й інтегровану аналітичну систему управління. Важливу роль в цьому також відіграє конкурентоспроможність промислового підприємства. Як зазначає І. Зрибнева, кожна організація, включно з інноваційними промисловими підприємствами, що орієнтовані на довгостроковий розвиток, повинні намагатися накопичувати конкурентоспроможність для того, щоб максимізувати свою підприємницьку ренту. У сфері накопичення конкурентоспроможності можуть бути прийняті управлінські рішення нарощування регіональних потужностей (збільшення фінансування науково-дослідницької й дослідно-конструкторської роботи, інвестиції в розвиток людських ресурсів, залучення нових фахівців, оновлення матеріально-технічної бази тощо) [5].

Природа й роль внутрішнього контролю в сучасній бізнес-діяльності інтерпретуються з різних поглядів. Одні розглядають його як історично зумовлене явище, а тому його метою і завданням є визначення стану соціальної організації в країні. Інші стверджують, що внутрішній контроль – це ухвалення багатьох управлінських рішень і здійснення операцій, що забезпечує досягнення максимальних цілей з мінімальними витратами праці й ресурсів. На нашу думку, внутрішній контроль як складова управління підприємством охоплює всі види діяльності організації, контролює й відстежує стан і функціонування підприємства загалом й організовує його подальший розвиток і конкурентоспроможність на міжнародному рівні.

Створення системи внутрішнього контролю залишається на розсуд компанії, а тому можливі різні підходи. В сучасній практиці існує чотири підходи до створення цієї системи (рис.1).

Перший підхід є одним з найпоширеніших і має назву створення служби внутрішнього аудиту. Суть його полягає в тому, що служба створюється самостійно, тобто компанія наймає на роботу власних фахівців з необхідною кваліфікацією й навчає тих працівників, які вже працюють. Доцільність організації служби внутрішнього контролю в такий спосіб пояснюється тим, що керівництво може ефективно управляти окремими підрозділами, виявляти приховані резерви й

найперспективніші напрямки розвитку, давати поради фінансово-економічній і бухгалтерській службам щодо підвищення ефективності діяльності, а також надавати рекомендації фінансовому, економічному й бухгалтерському відділам щодо покращення їхньої діяльності.



Рис. 1. Підходи до організації системи внутрішнього контролю

Джерело: [9]

Незважаючи на велике значення внутрішнього контролю в системі управління, система внутрішнього контролю на українських промислових підприємствах не завжди функціонує належно. Для досягнення стратегічних цілей і забезпечення виконання управлінських рішень внутрішній контроль в основному здійснюється керівниками структурних підрозділів, функціональних відділів і бухгалтерією компанії, але це вважається недостатнім. Система бухгалтерського обліку не дає повної інформації, необхідної керівництву для прийняття своєчасних рішень. Керівництво не завжди володіє спеціальними знаннями й досвідом прийняття рішень і не може належно продемонструвати внутрішній контроль. Особливо це стосується великих компаній зі складною організаційною структурою, великою кількістю відокремлених підрозділів і різноманітними видами діяльності.

Тому система внутрішнього контролю повинна бути побудована з використанням функції внутрішнього аудиту, а швидкі зміни в бізнес-процесах зумовлюють необхідність створення в компаніях відповідних органів. Більше того, внутрішній аудит часто є єдиною можливістю для керівництва контролювати зміни, що відбуваються. Ефективність контролю й аналізу фінансово-господарської діяльності компанії безпосередньо залежить від того, наскільки правильно організований внутрішній аудит.

Внутрішній аудит – це діяльність, яка надає незалежні й об'єктивні гарантії й консультації з метою покращення діяльності компанії. Він дозволяє компаніям досягати своїх цілей, використовуючи системний підхід до оцінки можливостей підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю й корпоративного управління. Внутрішні аудитори повинні надавати керівництву всю інформацію, необхідну для ефективного управління компанією.

Як незалежна, систематична й організована внутрішня функція, внутрішній аудит вже давно посідає особливе місце в системі корпоративного управління. Він більше, ніж зовнішній аудит, спрямований на зниження інформаційних ризиків й усунення потенційних негативних наслідків. Керівництво може приймати якісні оперативні, тактичні й стратегічні бізнес-рішення на основі об'єктивної оцінки поточних умов і рекомендацій, наданих внутрішніми аудиторами.

Внутрішній аудит допомагає виявити причини помилок й упущень у господарських операціях і звітних документах компанії, усунути їх і запобігти їхньому повторенню. Він є невід'ємною частиною системи управління компанією, оскільки запобігає шахрайству персоналу, забезпечує безпеку активів і надає внутрішні консультації.

Основною метою впровадження внутрішнього аудиту в компанії є отримання незалежної й достовірної оцінки фінансового стану й господарської діяльності компанії для виявлення фактів будь-яких порушень і розкриття резервів для покращення діяльності компанії.

Для належного функціонування служби внутрішнього аудиту вирішальне значення має належне організаційне забезпечення. В економічній літературі до передумов ефективної організації внутрішнього аудиту відносять:

- запровадження нової форми управління, що відповідає сучасним ринковим відносинам (з огляду на розвиток економіки України, тобто збільшення кількості підприємств з успішною діяльністю, виникає потреба запровадження нової форми управління – внутрішнього аудиту, а отже, і його організації);
- потреба управлінської команди для отримання інформації про стан компанії (якщо взяти приклад великої компанії зі значною кількістю операцій і складною організаційною структурою, то одній особі, яка керує компанією, складно контролювати й аналізувати діяльність всіх підрозділів компанії);
- оперативний взаємозв'язок між підрозділами компанії й керівництвом (цей процес може бути втілений лише за умови запровадження в компанії служби внутрішнього аудиту).

Служба внутрішнього аудиту повинна виконувати економічну діагностику, контроль, розробку фінансових стратегій та управлінське консультування.

У процесі організації внутрішнього аудиту слід зважати на те, що результати діяльності відповідної служби повинні організовуватись так, щоб вони об'єктивно відображали діяльність підрозділу, що перевіряється, і були доступними для всіх користувачів такої інформації.

Перевага такого підходу полягає в тому, що якість управління компанією підвищується в результаті безперервної роботи служби внутрішнього контролю. Залучені фахівці знайомі з деталями діяльності компанії й наявною системою внутрішнього контролю, що значно спрощує процедуру аудиту й підвищує надійність його результатів. Інвестори завжди матимуть вищий ступінь довіри до компаній зі службами внутрішнього контролю, які діють постійно.

Недоліком такого способу організації служби контролю є висока трудомісткість вибору найбільш доцільної організаційної форми (управління, служби або відділу). Підприємства несуть значні витрати на підготовку кадрів для служби внутрішнього контролю й розробку нормативно-методичної бази внутрішнього контролю.

Другий підхід, який використовують компанії для створення служби внутрішнього контролю, – частковий аутсорсинг, коли аутсорсингова компанія

підтримує відділ внутрішнього контролю на договірній основі, і її підтримка обмежується запитами відділу внутрішнього контролю компанії.

Перевагами такого підходу до послуг внутрішнього контролю є наявність експертів у різних сферах, гнучкість призначення експертів, а також використання передових технологій, методів аудиторської практики й консалтингових послуг. До недоліків такого підходу можна віднести недостатнє розуміння діяльності організації й контрольних процесів, а також проблеми з розподілом витрат для цілей оподаткування.

Третій підхід полягає в укладанні договору з діловим партнером (аутсорсинговою компанією), що спеціалізується на наданні послуг внутрішнього контролю. За такого підходу в компанії створюється аудиторський комітет і директор, відповідальний за внутрішній контроль. Під час використання послуг аутсорсингу функція внутрішнього аудиту повністю делегується спеціалізованій компанії або зовнішнім консультантам, що дозволяє заощадити певні витрати на утримання персоналу й технічну підтримку, а також компаніям не завжди потрібно користуватися послугами аутсорсингу, але в разі потреби цей метод може бути використаний. До їхніх обов'язків входить співпраця з командою експертів й аналіз кінцевого звіту.

Аутсорсингова компанія перевіряє правильність організації й ведення бухгалтерського обліку, податкові ризики й ризик втрати активів компанії. Вона також оцінює ефективність кадрової політики компанії й відповідність організаційно-функціональної структури масштабам діяльності компанії.

Переваги такого підходу до організації служби внутрішнього контролю: відсутність витрат на створення й утримання власної системи внутрішнього контролю компанії; високий рівень професійної підготовки фахівців; менші витрати на утримання служби внутрішнього контролю; менші витрати керівництва на координацію роботи працівників служби внутрішнього контролю. Організація й подальший оперативний моніторинг системи внутрішнього контролю покладається на Головного виконавчого директора (CEO) й делеговане йому вище керівництво (наприклад, керівник служби внутрішнього контролю, фінансовий директор (CFO), головний бухгалтер (CA)). Однак на відміну від попереднього цей метод є недоліком з огляду на знання організацією внутрішнього аудиту деталей бізнесу й діяльності компанії загалом. Цей метод корисний для невеликих організацій, які не завжди можуть дозволити собі організацію відділу внутрішнього аудиту.

Практичною альтернативою аутсорсингу є косорсинг (партнерство між організацією-клієнтом і зовнішнім провайдером). Косорсинг може забезпечити переваги аутсорсингу, водночас зберігаючи ефективну частину функції внутрішнього аудиту в штаті організації.

Загалом використання послуг косорсингу як способу організації функції внутрішнього аудиту передбачає розподіл відповідних задач між відповідальним підрозділом компанії й зовнішньою професійною організацією, яка бере участь у створенні функції внутрішнього контролю й вирішенні конкретних завдань у процесі її функціонування. Отже, використання цього методу передбачає створення служби внутрішнього аудиту всередині компанії, але також можуть залучатися фахівці спеціалізованих компаній або зовнішні консультанти. Косорсинг можна використати для вирішення якісних завдань за розумну ціну. Він найкраще підходить для середнього бізнесу, який хоче розвиватися, максимально ефективно використовуючи наявні ресурси. Коли створення власної служби внутрішнього контролю не є доцільним, розумним рішенням є скористатися послугами інших незалежних професіоналів.

Переваги косорсингу для промислових підприємств:

- співпраця між співробітниками й зовнішнім персоналом;
- доступ до вузькоспеціалізованого персоналу;
- доступ до послуг фахівців у різних галузях;
- доступ до передових технологій і методології аудиту;
- гнучкість аудиторських ресурсів (наприклад, під час впровадження нової системи або за потреби проведення незапланованого аудиту, без необхідності відволікати ресурси компанії від інших проектів);
- швидке реагування на проблеми, коли вони виникають;
- якість роботи;
- вищий рівень відповідальності за результати діяльності;
- швидкість усунення проблем і вирішення нових.

Отже, використовуючи косорсингові функції внутрішнього контролю, компанії можуть отримати ряд переваг і мають можливість усунути недоліки власних служб внутрішнього контролю. На нашу думку, промисловим підприємствам, які дбають про безпеку своїх активів і хочуть розвивати свій бізнес, використовуючи новітні передові методи управління, варто скористатися послугами косорсингу.

Отже, внутрішній контроль – це процес, що здійснюється професійним органом компанії, який сприяє забезпеченню ефективної діяльності компанії, раціональному використанню будь-яких ресурсів, перевірці фінансової звітності й дотриманню положень чинного законодавства й нормативних актів.

Для того, щоб система внутрішнього контролю відповідала очікуванням власників і керівництва компанії, вона повинна забезпечувати дотримання низки вимог:

- фінансова звітність повинна містити лише ту інформацію, яка була належно задокументована, класифікована, оцінена й зареєстрована;
- фінансова звітність повинна містити об'єктивну інформацію про підприємство загалом і відповідний аналіз, а винні особи притягуються до відповідальності;
- своєчасно виявляти відхилення між плановими й фактичними показниками;
- фінансові ресурси компанії не використовуються не за призначенням або неефективно;
- внутрішні звіти своєчасно надаються уповноваженим особам для прийняття управлінських рішень.

Висновки

Отже, внутрішній контроль – це процес, який здійснюють професійні органи компанії, який допомагає забезпечити ефективність її діяльності, раціональне використання ресурсів, перевірку фінансової звітності й дотримання положень чинного законодавства й регуляторних актів. Для ідеального впровадження системи внутрішнього контролю необхідно запровадити ефективний внутрішній управлінський контроль як важливу й комплексну систему управління аналізом. Створення системи внутрішнього контролю визначається самою компанією, і можуть бути застосовані різні методи. У сучасній практиці існує чотири підходи до створення такої системи.

Загалом використання послуг аутсорсингу як організаційного методу виконання функцій внутрішнього контролю передбачає розподіл функцій між відповідальними підрозділами компанії й зовнішніми професійними установами, а зовнішні професійні установи беруть участь у створенні функцій внутрішнього контролю й вирішують конкретні проблеми й завдання під час його виконання. Тому використання цього

методу передбачає створення служби внутрішнього аудиту всередині компанії, але до неї можуть залучатися й фахівці професійних фірм або зовнішні консультанти. За допомогою спільних закупівель можна якісно вирішувати завдання за помірними цінами.

Найбільш практичним є метод косорсингу. Його можна використовувати для ефективного вирішення проблем і за розумну ціну. Він найкраще підходить для підприємств середнього розміру, які прагнуть розвивати свій бізнес, максимально ефективно використовуючи доступні ресурси. Хоча не рекомендується створювати власний відділ внутрішнього контролю, оскільки доцільно скористатися послугами інших незалежних професіоналів.

В аналітично-оглядовій роботі виявлено гострі питання щодо організації й методики внутрішнього контролю підприємства в теорії й практиці, але є й невирішені й дискусійні питання.

Зокрема питання ролі внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління діяльністю сучасного підприємства й ретельний аналіз практичних проблем заслуговують на детальний розгляд у майбутніх дослідженнях.

Список використаних джерел

1. Гевчук А. Внутрішній контроль обліку розрахункових операцій на підприємстві. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2019. № 2 (54). С. 72–79. URL: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2019-53-72-79> (дата звернення: 29.03.2023).
2. Даценко Г. Основні інструменти забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у підвищенні фінансової безпеки підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2019. № 3 (108). С. 99–104. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2019/3_2019/22.pdf (дата звернення: 29.03.2023).
3. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7959/Замула.pdf> (дата звернення: 29.03.2023).
4. Зрибнєва І. Вироблення рішень щодо формування конкурентного потенціалу суб'єктів інноваційного підприємництва. *Інтелект XXI*. 2020. № 5. С. 150–155. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2020/2020_5/31.pdf (дата звернення: 29.03.2023).
5. Михалків А., Косташ Т. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61–65. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/13.pdf (дата звернення: 29.03.2023).
6. Мулик Я. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17–18. С. 28–38. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.17-18.28> (дата звернення: 29.03.2023).
7. Петрицька О. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 5 (16). С. 356–359. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-5-61> (дата звернення: 29.03.2023).
8. Римар Х. Методика й організація системи контролю на підприємстві : магістерська робота : 071. Тернопіль, 2022. 99 с. URL:

- <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/47553> (дата звернення: 29.03.2023).
9. Савченко Р., Савченко Н., Дем'янюк І. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.9.51> (дата звернення: 29.03.2023).
 10. Чубай В., Грицеляк О. Оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства в процесі аудиту фінансової звітності: механізм, критерії, проблеми та способи їх усунення. *Молодий вчений*. 2021. № 9 (97). С. 66–72. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-9-97-15> (дата звернення: 29.03.2023).
 11. Adams M. B. Agency theory and the internal audit. *Managerial auditing journal*. 1994. Vol. 9, No. 8. P. 8–12. URL: <https://doi.org/10.1108/02686909410071133> (дата звернення: 29.03.2023).
 12. Arens A. V., Loebbecke J. K. Auditing: an integrated approach. Prentice Hall, 1992. 843 p.
 13. Hermanson R. H., Strawser J. R., Strawser R. H. Auditing theory and practice. Chicago: Irwin, 1993. 907 p.
 14. Montgomery auditing continuing professional education / V. M. O'Reilly et al. 12th edition. Wiley, 1999. 694 p.
 15. Robertson J. C. Auditing and assurance services. 10th Edition. McGraw-Hill, 2001. 728 p.
 16. Werntz W. W. Review: Auditing, theory and practice by Robert H. Montgomery. *The Yale Law Journal*. 1935. Vol. 44, No. 5. P. 920–922. URL: <https://doi.org/10.2307/791526> (дата звернення: 29.03.2023).