

Є.В. Гавриличенко

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова,
Україна

ЕВОЛЮЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ: ВІД ВНУТРІШНЬОЇ ПЕРЕВІРКИ ДО КОНТРОЛЮ НАД ЗВІТНІСТЮ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК

Стаття присвячена дослідженню еволюції поглядів на систему внутрішнього контролю. У статті проведений аналіз етапів розвитку концепції внутрішнього контролю та надається їхня характеристика. На підставі проведеного аналізу визначено, що з моменту появи внутрішнього контролю спостерігається тенденція до посилення його ролі, а в сучасних умовах він є ключовою ланкою управління підприємством.

Ключові слова: концепція внутрішнього контролю, система, COSO, ICSR, ESG, нефінансова звітність.

Постановка проблеми

Система внутрішнього контролю є важливим механізмом, який дозволяє організаціям досягати поставлених цілей, підвищувати продуктивність та підтримувати репутацію. Вимогою сьогодення є не тільки приділяти все більше уваги розробці та операційній ефективності засобів контролю, але й впроваджувати системи внутрішнього контролю, які можуть позитивно впливати на стійкість організації. Лише сучасна концепція внутрішнього контролю може забезпечити ефективну систему внутрішнього контролю. Тому розуміння історичних передумов та подальших сценаріїв розвитку системи внутрішнього контролю представляє як теоретичний, так і практичний інтерес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Останні дослідження питань історичного розвитку системи внутрішнього контролю присвячено науковій статті українських вчених Кудіної О. Ю та Божкова В. В. [1], Савченко Р.О. [2], Старенької О.М. [3], Тарашевський М. М. [4], Хетагурова, Н. О. [5]. Автори проводять дослідження еволюції системи внутрішнього контролю починаючи з ХХ ст. та надають характеристику етапам її розвитку. Проте існують й інші дослідження, що свідчать про більш ранні етапи розвитку системи внутрішнього контролю, які потребують аналізу та систематизації. Окрім цього основна увага зазначених досліджень зосереджена на тому, що останнім періодом розвитку системи внутрішнього контролю є ризико-орієнтована система внутрішнього контролю. Однак на сучасному етапі варто звернути увагу на тенденції

розвитку, пов'язані з екологічною, соціальною та управлінською сферою (ESG), а також зі стрімким розвитком стандартизації звітування про сталий розвиток.

Формулювання мети статті

Метою статті є поглиблення існуючих досліджень етапів становлення та розвитку системи внутрішнього контролю, а також визначення сучасних передумов її подальшого розвитку.

Виклад основного матеріалу

Концепція внутрішнього контролю не є новою, за окремими дослідженнями вона існувала ще задовго до формування у суспільстві змістовних відносин.

Зародження системи внутрішнього контролю. Згадки про обґрунтування встановлення внутрішнього контролю містяться навіть у Біблії (період 1800 р. до н. е. - 95 р. н. е.), де наводяться такі приклади внутрішнього контролю, як небезпека подвійного відповідальності за збереження активів, потреба у компетентних і чесних працівниках, обмежений доступ і розподіл обов'язків [6]. Ранні системи внутрішнього контролю існували приблизно у 5000 року до н.е., які були створені, перш за все, для мінімізації помилок і захисту державного майна від недобросовісних збирачів податків [7]. Також дослідження історичного розвитку внутрішнього контролю показують, що його ознаки можна знайти ще у 3600-3200 роках до н. е. у ранній месопотамській цивілізації, де використовували складні системи внутрішнього контролю, а саме зведення операцій готували переписувачі, які не надавали первісного переліку надходжень і платежів. В елліністичному Єгипті існувала подвійна

адміністрація: одна організація адміністраторів відповідала за збір податків, а інша – здійснювала нагляд за ними [8,7, 2]. Особливого значення процеси управління та контролю набули приблизно в 1494 році у зв'язку з появою подвійного бухгалтерського обліку. Далі, протягом усієї європейської історії, випадки шахрайства, наприклад такі, як випадок з «Компанією (бульбашкою) Південного моря» та скандал із тюльпанами у XVIII ст., давали виправдання для здійснення більшого контролю над менеджерами [6].

Становлення системи внутрішнього контролю. Наступним періодом еволюції концепції внутрішнього контролю є період від кінця XIX ст. до 1936 року. Перше невелике визнання важливості контролю у текстах з бухгалтерського обліку та аудиту з'явилося у 1892 році, коли з'явилась книга англійського фахівця з аудиту Лоуренса Діксі «Аудит», де перегляд системи контролю та пошук слабких місць визначався як ключове завдання аудитора. У книзі внутрішній контроль називається системою внутрішньої перевірки, яка встановлюється самою компанією, а також питанням, яке має розглянути аудитор фінансової звітності перед переглядом річної звітності. [8]

У період від початку 1900-х років до 1936 року внутрішній контроль відбувався у вигляді детальних перевірок і був спрямований на захист активів, зокрема готівки, від незаконного заволодіння чи крадіжок з боку працівників. Особлива увага приділялась виявленню шахрайства та технічних помилок. У період 1929-1936 рр. у внутрішньому контролі з'явився напрямок щодо підвищення його ефективності та, оскільки фінансові ринки продовжували розвиватися і ставали основним джерелом капіталу для великих публічних компаній, з'явився інтерес до чесності фінансових звітів [9].

Система внутрішніх перевірок. Внутрішній контроль до 40 х років XX ст. переважно мав назву «внутрішня перевірка», хоча термін «внутрішній контроль» теж вже згадувався і було визначено його економічну сутність [2]. Підтвердженням того, що опис практик, яких дотримувались у бухгалтерських і фінансових функціях з подвійною метою мінімізації технічних помилок і захисту активів, у тому числі готівки, від втрати або крадіжки, є визначення «внутрішній контроль», що було опубліковане у 1936 році Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) у бюлетені під назвою «Перевірка фінансових звітів державними бухгалтерами». Так, внутрішній контроль в ньому було визначено як «заходи та методи, прийняті в організації для збереження грошових коштів та інших активів компанії, а також для перевірки канцелярської точності бухгалтерії» [10].

Отже, у період до 40-х рр. XX ст. спостерігається використання найдавнішої концепції внутрішнього контролю у вигляді внутрішніх перевірок, які відігравали значну роль у становленні сучасної концепції внутрішнього контролю. У цей період також відбувалися процеси щодо перегляду внутрішнього контролю з метою задоволення потреб зацікавлених сторін та підвищення його ефективності роботи.

Перше визначення внутрішнього контролю. Подальший розвиток системи внутрішнього контролю тривав до 1949 року. У цей період внутрішні перевірки мали на меті захищати грошові кошти та інші активи, але вже акцентували на перевірці канцелярської точності записів; починається розвиток внутрішнього контролю як відокремленої системи підприємства. Так, у 1949 році Комітетом з процедур аудиту AICPA у спеціальній доповіді [11] було розширено визначення внутрішнього контролю, зокрема: «Внутрішній контроль включає в себе план організації та всі координаційні методи і заходи, прийняті на підприємстві для захисту його активів, перевірки точності та надійності його бухгалтерських даних, підвищення операційної ефективності та заохочення дотримання встановленої управлінської політики». У доповіді наголошувалось про те, що «система» внутрішнього контролю виходить за рамки тих питань, які безпосередньо стосуються функцій бухгалтерського та фінансового відділів, додаючи, що «така система може включати бюджетний контроль, стандартні витрати, періодичні операційні звіти, статистичний аналіз та його розповсюдження, програму навчання, розроблену для допомоги персоналу у виконанні своїх обов'язків, а також персонал внутрішнього аудиту для забезпечення додаткової впевненості керівництва щодо адекватності окреслених ним процедур та ступеня їх ефективного виконання». [11] Тобто відбулося офіційне визнання системи внутрішнього контролю, у поле зору внутрішнього контролю потрапили такі поняття, як «операційна ефективність» і «дотримання встановленої управлінської політики». Починаючи з 1950-х років контроль почали вбудовувати в процедури та процеси з метою вчасного виправлення помилок та невідповідностей встановленої управлінської політиці, особливого значення набували розробка процедур і процесів, а також визначалась важливість високої кваліфікації та навчання працівників, що здійснювали контроль.

Поділ внутрішнього контролю на бухгалтерський та управлінський. Пізніше, починаючи з 1957 року, коли було опубліковано статтю «Незалежний внутрішній аудитор та внутрішній контроль» [12], компоненти

внутрішнього контролю почали бути предметом бухгалтерської професії. У статті її автор Гілберт Р. Бірн стверджує, що визначення внутрішнього контролю, запропоноване АІСРА, передбачає три компоненти: 1) внутрішній адміністративний контроль (управлінські політики та процедури підвищення оперативної ефективності та результативності); 2) внутрішній бухгалтерський контроль (перевірка точність і надійність бухгалтерських даних); і 3) внутрішня перевірка (статистичні або фізичні процедури бухгалтерського обліку, які захищають активи від фальсифікації чи інших порушень). Разом з цим у 1958 р., було видано «Заяву про аудиторські процедури №29» (SAP) [13], де було запропоновано поділ внутрішнього контролю на бухгалтерський та управлінський. У дослідженні [9] зазначено, що саме ці компоненти внутрішнього контролю стали точкою відліку для обговорення концепції, зокрема в стандартах з аудиту, аж до випуску у 1992 році звіту Комітету організацій-спонсорів (COSO). Таким чином, було започатковано подальший розвиток розширеної концепції внутрішнього контролю, яка передбачала захист активів від втрат або крадіжок, перевірку точності та надійності облікових даних, підвищення операційної ефективності, а також заохочення дотримання встановленої управлінської політики.

Перші спроби законодавчого регулювання системи внутрішнього контролю. Наступний етап розвитку концепції внутрішнього контролю почався у середині 70-х років ХХ ст., коли проблемні аспекти внутрішнього контролю стали центром уваги законодавчих органів та адміністрацій суб'єктів господарювання США. У цей період, у Конгресі США відбувалися дебати щодо необхідності звітності про внутрішній контроль керівництвом і незалежними аудиторами, а також тривало розслідування Вотергейтської справи, під час якої були встановлені численні факти корпоративного шахрайства. В результаті цих подій у 1977 році Конгресом США було прийнято Закон «Про корупцію за кордоном» (FCPA), яким встановлено стандарти бухгалтерського обліку для компаній з метою гарантування запису усіх операцій, а також окремих положень з питань внутрішнього контролю.

Протягом 1970 - 80-х років відбувався процес інтенсивного створення підприємствами власних систем внутрішнього контролю відповідно до законодавства (FCPA) [2]. Проте продовжували зростати випадки шахрайства, а великі промислові компанії та окремі особи намагалися застосувати активні стратегії непокори та маніпуляції, щоб успішно відмовитися від пропозицій, які вимагали від керівництва та незалежних аудиторів оцінювати та публічно звітувати про внутрішній контроль [9]. Тому у 1985 році з метою розуміння факторів, що

призводять до зростаючих випадків корпоративного шахрайства та недосконалості системи внутрішнього контролю, була створена Національна комісія з шахрайства фінансової звітності (відома під назвою Комісія Тредвея). Комісія Тредвея була покликана надавати інтелектуального лідерства виконавчому керівництву та органам управління з критичних аспектів організаційного управління, ділової етики, внутрішнього контролю, управління ризиками підприємства, шахрайства та фінансової звітності. З жовтня 1985 р. по вересень 1987 р. було проведено дослідження під спонсорством та фінансуванням COSO, до складу якого входило п'ять професійних об'єднань США (AAA, АІСРА, FEI, ІА, ІМА). У жовтні 1987 р. було опубліковано звіт, де були надані рекомендації щодо запобігання фальсифікації фінансової звітності, разом з цим був зроблений заклик до організацій-спонсорів до об'єднання своїх суперечливих поглядів на внутрішній контроль у працездатну концептуальну основу. З цим періодом також пов'язують виникнення у 1987 році у Канаді концепції самооцінки контролю (CSA), розробленої Брюсом Мак Куайгом для країн Перської затоки, яка була покладена в основу процесу самооцінки контролю, направленою на визначення достатності системи внутрішнього контролю та перевірку операційної ефективності ключових засобів контролю.[14] Отже, система внутрішнього контролю 1970-80-х роках набуває більш важливого значення для діяльності підприємства, стає об'єктом уваги законодавчих органів та адміністрацій, та спрямована на збереження активів, забезпечення надійності облікових даних, запобігання фальсифікації фінансової звітності, а також виконання вимог чинного законодавства.

Поява структури внутрішнього контролю. Подальші зміни у розвитку системи внутрішнього контролю відбулися у 1988 році, коли АІСРА випустила Заяву про стандарт аудиту SAS №55. Внутрішній контроль у стандарті був замінений більш широким описом, як «структура внутрішнього контролю», та описаний у термінах трьох основних компонентів: середовище контролю, система бухгалтерського обліку і процедури контролю. Фактично було покладено початок розробки шаблону організаційної структури системи внутрішнього контролю, який враховував аспекти формування політики компанії щодо створення контрольованого середовища з метою досягнення нею конкретних цілей. Контрольне середовище мало відображати ставлення та поведінку власників, акціонерів, менеджерів та працівників до елементів системи управління [2].

Розробка інтегрованої структури внутрішнього контролю COSO. Через чотири роки, у вересні 1992 року, Комітетом спонсорських

організації (COSO) була розроблена концептуальна основа внутрішнього контролю у вигляді звіту під назвою «Internal Control—Integrated Framework» («Інтегрована структура внутрішнього контролю»). Звіт містив вичерпні вказівки, які могли допомогти організаціям з оцінкою й вдосконаленням своїх систем внутрішнього контролю. Цей звіт був оцінений як знакове дослідження, в якому поняття внутрішнього контролю еволюціонувало від «структури» до «процесу», зробивши його більш широким і динамічним. COSO визначив внутрішній контроль з точки зору процесу як: процес, що здійснюється радою директорів, керівництвом та іншим персоналом організації, призначений для надання розумної впевненості щодо досягнення цілей щодо: 1) результативності та ефективності діяльності; 2) достовірності фінансової звітності; та 3) відповідності застосовним законам і нормативним актам [9].

У звіті було представлено піраміду з п'ятьма взаємопов'язаними компонентами внутрішнього контролю, в основі якої лежить середовище контролю: контрольне середовище, оцінка ризику, контрольна діяльність, інформація та зв'язок, моніторинг. Згодом, у 1995 році, AICPA прийняла визначення COSO та п'ять компонентів внутрішнього контролю та випустила оновлений стандарт SAS №78 на додаток до SAS № 55 [15]. У ті часи інтегрована структура внутрішнього контролю COSO набула великої популярності, особливо після того, як у 2002 році відбулося прийняття Закону Сарбейнса Окслі (SOX), метою якого було підвищення надійності фінансової звітності та захист інвесторів від корпоративного шахрайства шляхом запровадження системи внутрішнього контролю. 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. Згодом інтегрована структура внутрішнього контролю COSO стала надзвичайно популярною: в опитуванні 2006 року 82% респондентів стверджували, що вони використовували керівництво для управління своєю діяльністю з внутрішнього контролю та комплаєнсу [16].

Таким чином, розробка інтегрованої структури внутрішнього контролю COSO стала важливим кроком у розвитку системи внутрішнього контролю, вона офіційно була визнана золотим стандартом забезпечення підвищення надійності фінансової звітності та захисту інвесторів від корпоративного шахрайства, який передбачає пряму відповідальність вищих органів управління за створення і ефективність функціонування внутрішнього контролю організації.

«Вибух» внутрішнього контролю. Створення інтегрованої структури внутрішнього контролю COSO також стало початком нового етапу розвитку внутрішнього контролю, який характеризується зростанням різноманітних концепцій внутрішнього контролю, який дослідники назвали вибухом внутрішнього контролю [8]. Так, за період 1992-2004 рр. різними міжнародними організаціями було опубліковано декілька документів, у яких визначено, оцінено, описано та вдосконалено механізми внутрішнього контролю: Методичні рекомендації щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору (розроблене Міжнародною організацією вищих органів аудиту INTOSAI); стандарт «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій» (COBIT), розроблений Асоціацією аудиту та контролю інформаційних систем ISACA; посібник з контролю Ради по критеріях контролю (COCO) Канадського Інституту Дипломованих Бухгалтерів.

Оновлена інтегрована структура внутрішнього контролю COSO (ICIF-2013). Протягом двадцяти років з моменту створення інтегрованої структури внутрішнього контролю COSO, у 1990-2010 рр., бізнес-середовище та операційне середовище зазнало кардинальних змін та перетворилося на більш глобальне, складне та технологічно кероване. Разом з цим відбувався процес все більшого залучення зацікавлених осіб до прийняття рішення та управління організацією, а також підвищення стандартів до більшої прозорості та підзвітності за цілісністю систем внутрішнього контролю. Тому у 2013 році COSO представила оновлену інтегровану структуру внутрішнього контролю COSO (ICIF-2013) [17]. Зміни, внесені в оновлену структуру по суті були еволюційними, проте вона запровадила нову філософію внутрішнього контролю: від пірамідального підходу до кубічного бачення. Найбільш істотним удосконаленням було кодифікація фундаментальних понять, які були введені в початкову структуру, у 17 принципів, які підтримують п'ять компонентів. Для ефективного внутрішнього контролю ICIF-2013 вимагає, щоб (1) був присутній і функціонував кожен з п'яти компонентів і 17 відповідних принципів; і (2) п'ять компонентів повинні діяти разом у комплексний спосіб. Структурою також передбачається, що складові та відповідні принципи існують при проектуванні та впровадженні системи внутрішнього контролю, а функціонування означає, що складові та відповідні принципи продовжують існувати в системі внутрішнього контролю. Таким чином, оновлена структура внутрішнього контролю COSO враховує підвищені вимоги та складності в законах, нормативних актах та стандартах бухгалтерського обліку, та залишається всебітною

визнаною основою для багатьох організацій для розробки, впровадження та моніторингу своїх внутрішніх засобів контролю над фінансовою звітністю.

Внутрішній контроль за звітністю про сталий розвиток. Останнім на сьогоднішній день етапом розвитку системи внутрішнього контролю можна вважати період з 2023 року, коли COSO, використовуючи інтегровану структуру внутрішнього контролю COSO (ICIF-2013), випустив додаткові вказівки «Досягнення ефективного внутрішнього контролю за звітністю про сталий розвиток» (ICSR) [18]. Створення вказівок обумовлено тим, що екологічна, соціальна та управлінська сфера (ESG) продовжує розвиватися та спостерігається стрімкий розвиток стандартизації нефінансового звітування [19]. На сучасному ринку інвестори, клієнти та інші зацікавлені сторони все частіше вимагають більше інформації, яка допоможе їм приймати рішення. Підвищений інтерес громадськості до декарбонізації, людського капіталу та іншої сталої інформації про діяльність організації відіграє каталітичну роль у просуванні різноманітних екологічних, соціальних та управлінських стандартів, рамок та запропонованих вимог до регуляторної звітності в усьому світі [20]. Тенденції сьогодення вимагають від організацій перейти від вузького фокусу на фінансовій звітності ICFR до впровадження системи контролю, яка підтверджує їхню прихильність до ESG. Керівництво COSO ICSR використовує 17 принципів ICIF у п'яти компонентах, щоб допомогти організаціям впровадити процеси та встановити контроль над звітністю ESG. Тому, вказівки ICSR допомагають організаціям, використовуючи звичну структуру, застосовувати до звітності ESG таку ж систематичну суворість, яка очікується у їхній фінансовій звітності.

Висновки

Дослідження історичного становлення та розвитку системи внутрішнього контролю дозволило зробити висновки, що система внутрішнього контролю пройшла великий шлях від свого зародження у найпростішій формі до складного механізму, який сьогодні дозволяє організаціям досягати поставлених цілей, підвищувати ефективність і результативність діяльності, забезпечуючи дотримання законів і нормативних актів, підвищуючи надійність звітів і розкриття інформації, допомагаючи зацікавленим сторонам оцінювати стійкість організації. У цілому можна виділити одинадцять важливих етапів еволюції системи внутрішнього контролю, на кожному з яких її роль у підвищенні ефективності діяльності організації та надійності фінансової звітності зростала. Сьогодні спостерігається подальший

розвиток обов'язкового нефінансового звітування для більш широкого кола організацій, неминуче збільшення кількості рекомендацій, стандартів і правил розкриття інформації про сталий розвиток, а також зростання безпосередньої ролі забезпечення організаціями цілей сталого розвитку. Тому незважаючи на те, що внутрішній контроль над звітністю про сталий розвиток (ICSR) може бути новою концепцією системи внутрішнього контролю, сучасні процеси та засоби контролю будуть потребувати суттєвих змін.

Перспективами наступних досліджень є аналіз сучасного стану, перспектив розвитку та рівня регламентації систем внутрішнього контролю, які є поширеними у використанні українськими організаціями.

Література

1. Кудріна, О.Ю., Божкова, В.В. Формування внутрішнього інтегрованого контролю при управлінні ризиками промислових підприємств. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. 7 (07). С. 86-91.
2. Савченко Р. О. Еволюція західної теорії внутрішнього контролю. *Агросвіт*. 2016. (5). С. 28-32.
3. Старенька, О.М. Роль міжнародних вимог організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень* : зб. наук. праць /За ред.:М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2019. №1(69). С. 129–138.
4. Тарашевський М. М. Система внутрішнього контролю: сутність, складові, еволюція. *Водний транспорт*. 2016. №2. С. 181-187.
5. Хетагурова Н. О. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю. 2023. URL: <https://tinyurl.com/23zglvxj>.
6. Ramamoorti, S. *Internal auditing: history, evolution, and prospects*. 2023. URL: <https://tinyurl.com/29bynszg>.
7. Lagat, C., Okelo, C. *Effect of internal control systems on financial management in Baringo county government, Kenya*. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2016. 3(1). URL: <https://tinyurl.com/297t6bkq>.
8. Arwinge, O. . *Internal control: a study of the concept and themes*. 2013 URL: <https://tinyurl.com/2aqfmugl>.
9. Tipgos, M. A. *Why management fraud is unstoppable*. *The CPA Journal*. 2002. № 72(12). С. 34.
10. *Financial Statements by Independent Public Accountants* American Institute Of Accountants, January, 1936. URL: <https://tinyurl.com/2d3kz9kp>.
11. American Institute of Certified Public Accountants. *Committee on Auditing Procedure, "Internal control: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, special report"*. AICPA Committees. 1949. №103. URL: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/103/.
12. Byrne, G. R. *The independent auditor*. *Journal of Accountancy (pre-1986)*. 1957. 103(000001). P. 41.
13. Accountants, C. P. *Statements on Auditing Procedure*. 1957. URL: <https://tinyurl.com/2af878tv>.
14. *CONTROL SELF-ASSESSMENT. Good Practice Note*. URL: <https://tinyurl.com/2ydcwulv>.

15. Curtis, M. B., & Wu, F. H. The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*.2000. 70(3). P. 64.
16. COSO ERM Guidance – Background & Overview. URL: <https://tinyurl.com/25vpcpll>.
17. COSO: Internal Control — Integrated Framework URL: <https://tinyurl.com/ynwb765d>
18. COSO. URL: <https://www.coso.org/guidance-on-ic>.
19. Солодовнік О. О., Гавриличенко Є. В. Нефінансова звітність підприємства: зміст, стандарти і світові тренди розвитку. *Ефективна економіка*. 2024. №5. URL: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14/>
20. Deloitte: The time is now: Scale your internal controls environment for ESG URL: <https://tinyurl.com/2d8kbcby>.

References

1. Kudrina, O. Ju., & Božkova, V. V. (2023). Formation of internal integrated control in risk management of industrial enterprises. *Сyфрова економіка та економічна безпека*, (7 (07)), 86-91.
2. Savčenko, R. O. (2016). The evolution of Western internal control theory. *Ahrosvit*, (5), 28-32.
3. Staren'ka, O.M. (2019) The role of international requirements in the organization of the internal control system. *Visnyk social'no-ekonomičnyx doslidžen'*, 1(69), 129–138.
4. Taraševs'kyj, M. M. (2016). Internal control system: essence, components, evolution. *Vodnyj transport*, (2), 181-187.
5. Xetahurova, N. O. (2023). Retrospective analysis of internal control development. URL: <https://tinyurl.com/23zglvxj>.
6. Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. URL: <https://tinyurl.com/29bynszg>.
7. Lagat, C., & Okelo, C. (2016). Effect of internal control systems on financial management in Baringo county government, Kenya. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 3(1). URL: <https://tinyurl.com/297t6bkq>.
8. Arwinge, O. (2013). Internal control: a study of the concept and themes. URL: <https://tinyurl.com/2aqfmugl>.
9. Tipgos, M. A. (2002). Why management fraud is unstoppable. *The CPA Journal*, 72(12), 34.
10. Financial Statements by. Independent Public Accountants American Institute Of Accountants, January, (1936). URL: <https://tinyurl.com/2d3kz9kp>.
11. American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Auditing Procedure, "Internal control: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, special report" (1949). AICPA Committees. 103. URL: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/103/.
12. Byrne, G. R. (1957). The independent auditor. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 103(000001), 41.
13. Accountants, C. P. (1957). Statements on Auditing Procedure. URL: <https://tinyurl.com/2af878tv>

14. CONTROL SELF-ASSESSMENT. Good Practice Note. URL: <https://tinyurl.com/2ydcwulv>.
15. Curtis, M. B., & Wu, F. H. The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*.2000. 70(3). P. 64.
16. COSO ERM Guidance – Background & Overview. URL: <https://tinyurl.com/25vpcpll>.
17. COSO: Internal Control — Integrated Framework URL: <https://tinyurl.com/ynwb765d>
18. COSO. URL: <https://www.coso.org/guidance-on-ic>
19. Solodovnik O. O., Havrylyčenko Je. V., (2024) Non-financial reporting of an enterprise: content, standards and global development trends. *Efektivna ekonomika*, 5. URL: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14/>
20. Deloitte: The time is now: Scale your internal controls environment for ESG URL: <https://tinyurl.com/2d8kbcby>.

Рецензент: д-р екон. наук, проф. О. О. Солодовнік, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова, Україна

Автор: ГАВРИЛИЧЕНКО Євгенія Вікторівна кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку та безпеки бізнесу Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова, Україна
E-mail – evgeniya.gavrilichenko@kname.edu.ua
IDORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4130-0507>

EVOLUTION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM: FROM INTERNAL AUDIT TO CONTROL OVER SUSTAINABILITY REPORTING

I. Gavrylychenko

O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Ukraine

The concept of internal control is not new, today the internal control system is an important mechanism that allows organizations to achieve their objectives, increase productivity and maintain reputation. The article is aimed at deepening the existing studies of the stages of formation and development of the internal control system, as well as determining the modern prerequisites for its further development. The article studies the evolution of the development of the internal control system, highlights eleven important stages of the internal control system evolution. Each stage of development is characterized by an increase in the role of the internal control system in improving the efficiency of the organization's activities and financial reliability. The article systematizes approaches to the concept of internal control and understanding of the internal control system starting from the end of the nineteenth century to the present day and characterizes. Attention is drawn to different interpretations of the internal control system in different periods of its development. The article provides characteristics of all internal control frameworks which was created by COSO. It is concluded that the internal control system has come a long way from its origin in the simplest form to a complex mechanism that today allows organizations to achieve their goals, increase efficiency and effectiveness of activities, ensure compliance with laws and regulations, increase the reliability of reports and disclosure of information, help stakeholders assess the sustainability of the organization. Today, there is a further development of mandatory non-financial reporting for a wider range of organizations, an inevitable increase in the number of recommendations, standards and rules for disclosure of information on sustainable development, as well as an increase in the direct role of organizations in ensuring the sustainable development goals. Therefore, even though internal control over sustainability reporting (ICSR) may be a new concept of the internal control system, modern processes and controls will require significant changes. The article provides an opportunity to fill in the gaps in the research that was made by Ukrainian scientists on the history of the internal control system development.

Keywords: *internal control concept, system, COSO, ICSR, ESG, non-financial reporting*