

## Метастратегії формування внутрішнього контролю в організації

*У статті розглянуто проблему впливу зовнішнього і внутрішнього середовища організації на структуру системи внутрішнього контролю. Критично проаналізовано існуючі наукові дослідження та практику постановки внутрішнього контролю в організаціях. Визначено причино-наслідкові взаємозв'язки між стадіями розвитку галузі та бізнесу, з одного боку, і розвитком структури внутрішнього контролю, з іншого. Це дозволило розробити модель мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації, яка, зберігаючи інваріантність структури COSO, забезпечує відповідність внутрішнього контролю вимогам стратегічного менеджменту. Запропоновано базові варіанти будови ключових елементів внутрішнього контролю (середовище контролю, оцінку ризиків, контрольні процедури, інформаційні системи, моніторинг засобів контролю). Сформульовано пропозиції щодо застосування мета-стратегій формування внутрішнього контролю для підвищення його результативності й ефективності, раціонального розподілу ресурсів та забезпечення відповідності стратегічним цілям організації.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, мета-стратегії, середовище контролю, контрольні процедури, розвиток галузі та бізнесу.

## Метастратегии формирования внутреннего контроля в организации

*В статье рассмотрена проблема влияния внешней и внутренней среды организации на структуру системы внутреннего контроля. Критически проанализированы существующие научные исследования и практика постановки внутреннего контроля в организациях. Определены причинно-следственные взаимосвязи между стадиями развития отрасли и бизнеса, с одной стороны, и развитием структуры внутреннего контроля, с другой. Это позволило разработать модель метастратегий формирования внутреннего контроля в организации, которая, сохраняя инвариантность структуры COSO, обеспечивает соответствие внутреннего контроля требованиям стратегического менеджмента. Предложены базовые варианты строения ключевых элементов внутреннего контроля (среда контроля, оценка рисков, контрольные процедуры, информационные системы, мониторинг средств контроля). Сформулированы предложения по применению метастратегий формирования внутреннего контроля для повышения его результативности и эффективности, рационального распределения ресурсов и обеспечения соответствия стратегическим целям организации.*

**Ключевые слова:** внутренний контроль, метастратегии, среда контроля, контрольные процедуры, развитие отрасли и бизнеса.

## Meta-Strategies of the Internal Control Development within the Organization

*The article considers the problem of the influence of external and internal environment of the organization on the structure of the internal control system. A critical analysis is made on existing scientific researches and practice of*

*setting internal control within the organizations. Determined the cause-and-effect relationship between the stages of development of the industry and business, on the one hand, and the development of the internal control structure on the other hand. It made it possible to develop a model of meta-strategies of the internal control in the organization, which, while maintaining the invariance structure COSO, provides compliance with the internal control requirements of strategic management. Proposed options for the structure of the basic key elements of internal control (control environment, risk assessment, control activities, information systems, monitoring of controls). Proposals are made on the application of meta-strategies of the internal control development to enhance its effectiveness and efficiency, the rational allocation of resources and to ensure consistency with the strategic objectives of the organization.*

**Keywords:** *internal control, meta-strategies, control environment, control procedures, industry and business development.*

**Постановка проблеми.** Вимоги до систем внутрішнього контролю, які впроваджують компанії, помітно змінилися протягом останніх років. Цьому сприяли не лише гучні корпоративні скандали початку 2000-х років, які спричинили введення нових, більш жорстких, законодавчих вимог до внутрішнього контролю й аудиту. Посилення турбулентності зовнішнього економічного середовища, збільшення конкуренції на ринках товарів і послуг призвели до переосмислення ролі внутрішнього контролю в організаціях, особливо великих, де «враження, ніби все добре, дуже часто є лише враженням» [8, с. 11].

Ефективність системи внутрішнього контролю визначається не тільки наявністю і насиченістю різноманітних контрольних процедур, але і їх відповідністю стратегії організації та рівню розвитку її бізнесу. Побудувати внутрішній контроль на засадах високої результативності, але без витрат зайвих ресурсів, є ключовою метою більшості керівників. Разом з тим, наукове (методологічне) обґрунтування такої системи внутрішнього контролю на сьогодні є недостатнім.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання організації, методології та розвитку внутрішнього контролю знайшли своє відображення у працях багатьох відомих вчених: В.В. Бурцева [1], Н.Г. Виговської [3], І.К. Дрозд [6], Р.В. Макєєва [8], В.Ф. Максимової [9], В.О. Шевчука [11]. Разом з тим, розглядаючи процес формування системи внутрішнього контролю у взаємозв'язку зі стратегією організації, більшість науковців не виходить за межі структурно-функціональної парадигми, зафіксованої у базових стандартах внутрішнього контролю, таких як COSO або CoCo. Зокрема, В. Гогішвілі [4] хоча і вказує, що стратегія у галузі формування систем внутрішньогосподарського контролю є важливою складовою бізнес-стратегії компанії, але основну увагу зосереджує на взаємозв'язках організаційної структури компанії та внутрішнього контролю і впливі його регламентації на якість здійснення контрольних процедур. О.І. Пилипенко [10] досліджує взаємозв'язок між структурою внутрішнього контролю і моделями корпоративного управління, характерними для різних країн, але не йде далі структурних побудов та організаційних схем. В.В. Бурцев [1] вказує, що на формування системи внутрішнього контролю впливають умови господарювання, цілі організації, прийнятий раніше курс дій, стратегія, тактика, види діяльності,

організаційна структура та інші чинники. Разом з тим, цей вчений не розкриває, як саме впливатимуть на конкретну конфігурацію системи внутрішнього контролю в організації зазначені вище чинники.

Відсутність наукових досліджень, у яких досліджується вплив зовнішнього і внутрішнього середовища організації на структуру внутрішнього контролю, обумовила нашу увагу до цієї важливої проблеми. Вивчення економічної літератури показало, що розуміння структури внутрішнього контролю, як правило, не йде глибше ключових елементів інтегрованої структури внутрішнього контролю Комітету спонсорських організацій (COSO), який об'єднує представників найбільш авторитетних професійних асоціацій бухгалтерів та фінансових спеціалістів США.

**Мета даної статті** полягає у формалізації причино-наслідкових взаємозв'язків між стадіями розвитку галузі та організації, з одного боку, і розвитком структури внутрішнього контролю, з іншого. Це дозволить запропонувати перелік мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації, який відповідатиме як структурі COSO, так і вимогам стратегічного менеджменту.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Вперше запропонована у 1992 році, структура внутрішнього контролю COSO неодноразово переглядалася. Сьогодні вона містить п'ять взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, оцінку ризиків, контрольні процедури, інформаційні системи, моніторинг засобів контролю [15, с. 4-5].

На основі структури внутрішнього контролю COSO побудовано підхід Міжнародних стандартів аудиту до оцінки ефективності внутрішнього контролю (МСА 315) та низку національних стандартів, зокрема, модель CoCo, що була підготовлена Канадським інститутом дипломованих бухгалтерів. Модель CoCo побудована на основних принципах структури COSO, але внутрішній контроль у цій моделі розглядається у контексті виконання поставлених завдань і тих елементів організації (включаючи ресурси, системи, процеси, корпоративну культуру, структуру управління), які у сукупності забезпечують досягнення поставлених перед організацією цілей.

Структура внутрішнього контролю COSO є основою для створення корпоративних систем внутрішнього контролю у багатьох країнах світу. Разом з тим, механізм проектування таких систем

## Аудит, аналіз і контроль

часто не має належної прив'язки до зовнішніх та внутрішніх чинників організації. Економічна система будь-якої комерційної організації функціонує як відкрита система, що тісно взаємодіє із зовнішнім середовищем. Це означає, що різні становища економічної системи організації у комбінації з різними становищами її зовнішнього оточення

створюють множину варіантів, кожен з яких вимагає відповідної конфігурації внутрішнього контролю.

Для вирішення цієї проблеми пропонуємо використовувати розроблену нами модель мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації, яка у загальному вигляді зображена на рис. 1.

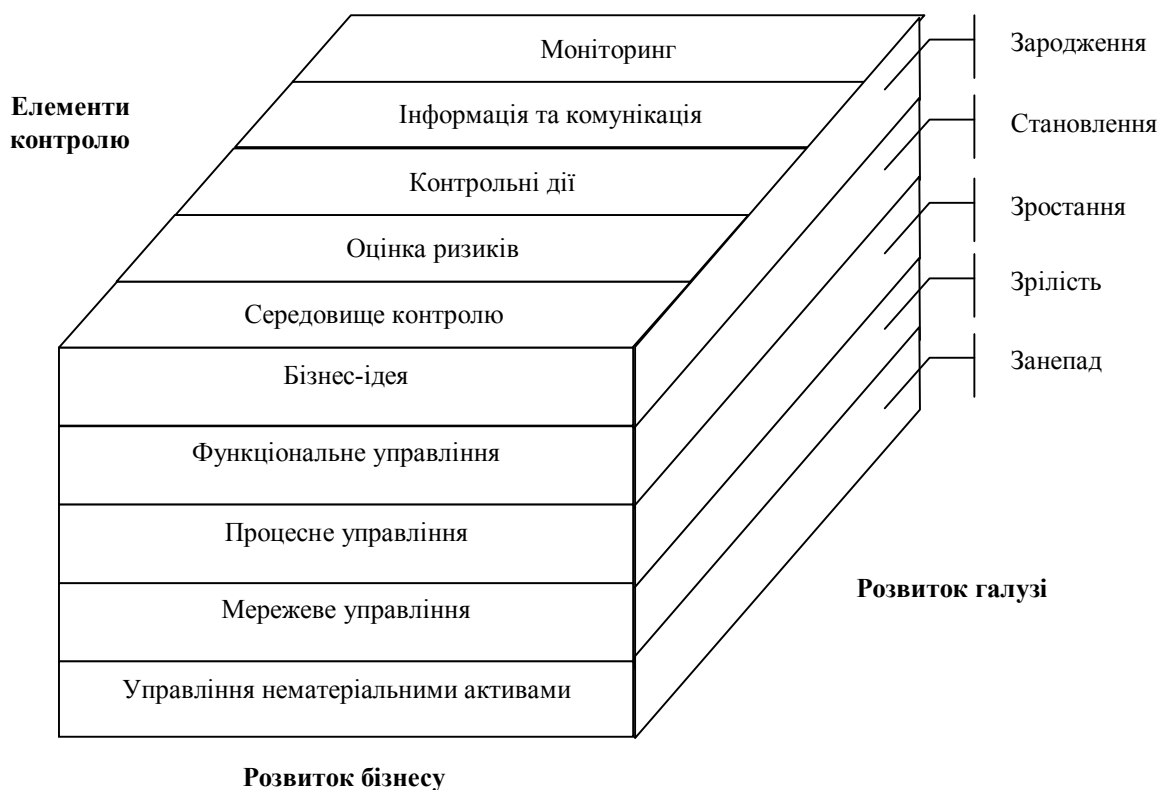


Рис. 1. Модель мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації

Запропонована модель розглядає систему внутрішнього контролю в організації у трьох ключових вимірах. Перший вимір – це рівень (стадії) розвитку галузі, тобто середовища, у якому організація виконує свої основні функції та вступає у відносини з іншими суб'єктами.

На основі узагальнення наукових досліджень, викладених у працях [5, 7, 12, 16], нами виділено п'ять основних стадій розвитку галузі – зародження, становлення, зростання, зрілість, занепад. Кожна з цих стадій відображає здатність організації задовольняти потреби споживачів у певному товарі, починаючи від його появи на ринку і до моменту його витіснення іншим, більш технологічним чи дешевим, товаром.

Другий вимір відображає ступінь розвитку бізнесу. Кожен цикл розвитку комерційної організації обумовлюється посиленням впливу чинників, що обумовлюють зміну його цілей, структури та процесів. Поступово дія цих чинників призводить до необхідності певних змін - внаслідок впливу об'єктивних (зростання попиту, науково-технічний прогрес тощо) чи суб'єктивних причин (рішення власника бізнесу).

Ці зміни відбуваються у певній логічній послідовності, яка описується у термінах стадій життєвого циклу чи фаз трансформації бізнесу. Нами виділено п'ять стадій розвитку бізнесу: бізнес-ідея, функціональне управління, процесне управління, мережеве управління, а також управління нематеріальними активами.

Перша з цих стадій (бізнес-ідея) характеризує зародковий стан функціонування організації. На цій стадії проробляється та втілюється у життя певний проект, який повинен з часом перетворитися на постійно діюче підприємство. Цей проект характеризується відсутністю чітких організаційних схем та ієрархій, а зони відповідальності тільки визначаються. Організація на стадії бізнес-ідеї переважно ще не є самоокупною.

Функціональний тип управління організацією – це стадія, на якій відбувається формалізація і побудова організаційної структури. Відбувається розподіл відповідальності та окремі функції починають виконувати різні, спеціально призначені, люди. Формується управлінська ієрархія, розробляються внутрішні регламенти.

Процесне управління характеризується делегування повноважень та виділенням бізнес-процесів. Працівники і менеджери, які виконують різні функції, об'єднуються спільними результатами, управління розподіляється не тільки за вертикальними зв'язками, але й за горизонтальними (у межах бізнес-процесів).

Управління мережами є більш високим рівнем, ніж стадія управління процесами. Мережа об'єднує різних учасників (підприємства, магазини, заводи, філії тощо), стосовно яких материнська компанія виконує організаційні та контролюючі дії, не втручаючись у їх діяльність.

Управління нематеріальними активами – це стадія тісного співробітництва між різними суб'єктами ринку, коли організація знаходить можливості зосередитися на управлінні брендами та інтелектуальною власністю, а матеріальне виробництво передати на аутсорсинг партнерам-підрядникам. Якщо організація перейшла на цю стадію, це означає, що управління нематеріальними активами виглядає для неї більш ефективно і прибутково, ніж безпосередня участь у виробничих, торговельних чи інших господарських процесах.

Третій вимір запропонованої нами моделі мета-стратегій являє собою згадані вище елементи

структури внутрішнього контролю COSO. Поєднуючи його з першими двома вимірами моделі, отримуємо набір мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації. Ці мета-стратегії доцільно розглядати за елементами структури COSO.

Перший з них – середовище внутрішнього контролю – визначається, насамперед, позицією власників та вищого управлінського персоналу щодо впровадження та забезпечення належного функціонування внутрішнього контролю. Цей елемент включає сукупність етичних, правових, мотиваційних та інших політик, які використовуються власником та керівництвом організації для впровадження погодженої ними стратегії у сфері внутрішнього контролю.

Зміст цих політик відрізнятиметься залежно від стадій розвитку галузі та бізнесу. На стадії втілення бізнес-ідеї (тобто, на проектній стадії) відбувається формування середовища внутрішнього контролю, визначаються базові вимоги до нього, відбувається адаптація вимог власника та вищого управлінського персоналу до специфіки господарської діяльності в обраній галузі. Цей процес не має принципових відмінностей на різних стадіях розвитку галузі (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Середовище контролю**

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі				
	Зародження	Становлення	Зростання	Зрілість	Занепад
Бізнес-ідея	Формування середовища внутрішнього контролю				
Функціональне управління	Конвергентне централізоване середовище внутрішнього контролю		Конвергентне комбіноване середовище внутрішнього контролю		
Процесне управління			Конвергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю		
Мережеве управління	Дивергентне централізоване середовище внутрішнього контролю		Дивергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю		
Управління нематеріальними активами			Дивергентне субсидіарне середовище внутрішнього контролю		

Для функціонального та процесного типів управління бізнесом, що перебуває на стадіях зародження чи становлення, найбільш прийнятним є конвергентне централізоване середовище внутрішнього контролю. Термін «конвергентний» у застосуванні до внутрішнього контролю означає забезпечений згідно формально визначених інструкцій, регламентований, чітко прописаний у внутрішніх документах організації. Відповідно, дивергентне середовище більше орієнтовано на розробку сценаріїв і пошук оптимальних рішень для нестандартних, творчих, задач. На стадіях зародження і становлення галузі переважає централізоване середовище внутрішнього контролю, політика якого визначається одноосібно першим керівником або обмеженим колом вищого керівництва. Для функціонального типу управління

організацією централізація рішень у сфері внутрішнього контролю поступово набуває комбінованої форми, де відповідальність частково передається нижчим управлінським ланкам.

У процесно-орієнтованих організаціях на стадіях зростання, зрілості та занепаду галузі домінує конвергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю, де підрозділи значною мірою визначають політику внутрішнього контролю, керуючись при цьому єдиними для всієї організації інструкціями та кодексами поведінки.

Для мережевого типу управління більш характерним є дивергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю. Оскільки будь-яка мережа характеризується значною варіативністю підприємств, організацій, господарських підрозділів, що входять до її складу, відповідальність за

## Аудит, аналіз і контроль

створення належного середовища внутрішнього контролю переважно віддається керівникам на місцях. У випадку компаній, що керують нематеріальними активами, делегування повноважень щодо встановлення вимог до системи внутрішнього контролю досягає рівня субсидіарності, коли рішення приймаються на максимально віддаленій від корпоративного центру відстані. Це дозволяє

врахувати індивідуальну природу ноу-хау, на яких побудовано відповідні бізнеси компанії.

Другий елемент структури COSO – оцінка ризиків – на рівні бізнес-ідеї фокусується на ризиках фінансування (стадії зародження, становлення і зростання галузі) та ризиках конкуренції (стадії зрілості і занепаду галузі) (табл. 2).

Таблиця 2

### Оцінка ризиків

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі				
	Зародження	Становлення	Зростання	Зрілість	Занепад
Бізнес-ідея	Ризики фінансування			Ризики конкуренції	
Функціональне управління	Ризики відповідальності	Ризики адаптації		Ризики диверсифікації	Ризики ліквідності
Процесне управління		Ризики масштабування			
Мережеве управління	Ризики інтелектуалізації				
Управління нематеріальними активами	Ризики координації				

Будь-який бізнес-проект на перших стадіях розвитку критично залежить від обсягів фінансування, і саме ризики недоотримання коштів становлять для нього найбільшу загрозу. У випадку, коли бізнес-ідея пов'язана із входом до зрілої чи занепадаючої галузі, на перше місце виходять ризики конкуренції, пов'язані з можливістю вийти на ринок з високою конкуренцією і сталими учасниками.

Організації, які належать до функціонального чи процесного типів управління, на стадії зародження стикаються, насамперед, з ризиками розподілу відповідальності. Оскільки галузь лише зароджується, ключові пріоритети господарювання та сфери відповідальності менеджерів організації ще не є чітко встановленими. Це може призводити до недосягнення поставлених організацією цілей.

На стадіях становлення та зростання галузі організації, що характеризуються функціональним і процесним типами управління, повинні, насамперед, оцінювати ризики адаптації до середовища бізнесу. На цих стадіях організація намагається адаптуватися до діючих галузевих правил та конкуренції, створюючи ефективну, підлаштовану під ринкову кон'юнктуру, структуру управління діяльністю. Завданням менеджерів організації є відстеження можливих загроз та невідповідностей між структурою управління й елементами ринкової стратегії.

Для організацій з мережевим типом управління на стадіях становлення та зростання галузі найбільш критичними є ризики масштабування, пов'язані з необхідністю розширення мережі, виходом на нові регіональні та міжнародні ринки, відкриттям нових філій, представництв, розбудовою дистрибуторської

мережі, створенням логістичних центрів тощо. Зауважимо, що на стадіях становлення та зростання організації, які спеціалізуються на управлінні нематеріальними активами, теж приділяють значну увагу ризикам масштабування, але роблять це по відношенню до портфелю брендів, яким керують. У цьому випадку у центрі уваги менеджменту організації опиняються ризики інтелектуалізації бізнесу, тобто розвитку капіталу знань та зростанню частки нематеріальних активів, що створюють вартість.

На стадії зрілості галузі організації практично всіх типів (крім тих, що перебувають на рівні бізнес-ідеї), як правило, починають диверсифікуватися. Причиною цього є призупинення приросту виробництва і продаж на основних ринках, що обумовлює перерозподіл активів, розширення продуктової лінійки, входження у ті ринкові сегменти, які раніше не вважалися пріоритетними.

На стадії занепаду галузі найбільш важливим напрямом управління ризиками в організації стає управління ліквідністю, що обумовлюється потребою поступового згортання діяльності, припинення інвестування у розвиток, репрофілювання або продажу активів.

Для забезпечення ефективного внутрішнього контролю структура COSO передбачає використання різних контрольних процедур, які передбачають перевірку фізичної наявності активів, документальний контроль, перевірку прав доступу та санкціонування тощо. Побудова цих процедур в організаціях різного типу і на різних стадіях розвитку галузі має, на наш погляд, певні відмінності (рис. 3).

## Контрольні процедури

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі				
	Зародження	Становлення	Зростання	Зрілість	Занепад
Бізнес-ідея	Контроль бізнес-проекту				
Функціональне управління	Контроль якості	Контроль санкціонування		Контроль ефективності	
Процесне управління		Контроль відповідальності			
Мережеве управління	Контроль ланцюга створення вартості				
Управління нематеріальними активами	Контроль нематеріальних активів				

Зокрема, для організацій, що знаходяться на стадії бізнес-ідеї, основні процедури стосуватимуться контролю бізнес-проекту, тобто проектного контролю (дотримання строків та вартості виконання робіт, контроль витрат, контроль якості постачання, контроль проектно-кошторисної документації та ін.).

На основі дослідження різних організацій функціонального та процесного типів управління, нами було виявлено, що на стадії зародження галузі найбільш актуальними для них є процедури контролю якості (включаючи контроль виробничих процесів), на стадіях становлення і зростання – процедури санкціонування, а на стадіях зрілості і занепаду – процедури контролю ефективності. По мірі того, як змінюються цілі організації відповідно до різних стадій розвитку галузі, змінюються і пріоритети внутрішнього контролю: якщо на стадії зародження найважливішим є забезпечення якості готового продукту з метою результативного входження та ринок, то на наступних стадіях важливішим є забезпечення виробничої і платіжної дисципліни, контроль за витратами та дотримання ключових показників ефективності.

Організації, що функціонують на засадах мережевого управління, використовують більш широкий діапазон процедур контролю, ніж інші. Це

пов'язано з необхідністю контролю всього ланцюга створення цінності, який включає постачальників, дистриб'юторів, фінансових посередників, партнерів у сфері електронної торгівлі тощо [14].

Свою специфіку мають контрольні процедури, що застосовуються організаціями з управління нематеріальними активами. Це перевірка належності прав інтелектуальної власності, патентний контроль, періодична оцінка вартості нематеріальних активів, контрольні процедури, пов'язані з прийняттям рішень щодо альянсів та об'єднань з партнерами (підприємцями) та ін.

Висвітлення необхідної для управління організацією інформації є неможливим без надійного функціонування відповідних інформаційних систем. У табл. 4 наведені основні типи інформаційних систем для забезпечення цілей підтримки управлінських рішень та реалізації завдань внутрішнього контролю в організації.

Потреби організацій, що існують на рівні бізнес-ідеї, задовольняються, як правило, інформаційними продуктами за запитом. При цьому відбувається звернення до інформаційних систем, які безпосередньо цій організації не належать (наприклад, до так званого «хмарного» програмного забезпечення і сервісів).

Таблиця 4

## Інформаційні системи і комунікація

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі				
	Зародження	Становлення	Зростання	Зрілість	Занепад
Бізнес-ідея	Інформаційні продукти за запитом				
Функціональне управління	Персональні та/або локальні інформаційні системи		Середні інтегровані інформаційні системи	Великі інтегровані інформаційні системи	
Процесне управління					
Мережеве управління	Середні інтегровані інформаційні системи	Великі інтегровані інформаційні системи та мережеві комунікації			
Управління нематеріальними активами					

## Аудит, аналіз і контроль

Персональні або локальні інформаційні системи призначені для виконання окремих класів інформаційно-аналітичних задач за одним або декількома напрямками (наприклад, бухгалтерських облік, складське господарство тощо). Середні інтегровані системи призначені для управління виробничою чи іншою діяльністю організації та характеризується інтегрованим плануванням виробничого процесу. Облікові функції, хоча і глибоко пророблені, виконують допоміжну роль і часом неможливо виділити модуль бухгалтерського обліку, тому що інформація в бухгалтерію надходить автоматично з інших модулів.

Великі інтегровані системи відрізняються від середніх інтегрованих систем набором

функціональних модулів і можливістю управління багатопрофільними групами підприємств (мережами, корпораціями, холдингами). Саме ці системи забезпечують найвищий рівень захисту даних та є найбільш пристосованими для потреб внутрішнього контролю.

Останнім елементом структури внутрішнього контролю COSO є моніторинг (табл. 5). Він передбачає регулярну оцінку особливостей і працездатності засобів контролю з метою внесення у них відповідних адекватних змін по мірі необхідності. Моніторинг засобів контролю виконується за допомогою постійних моніторингових дій, окремих оцінок надійності засобів (дискретних перевірок) або їх поєднання.

Таблиця 5

Моніторинг засобів контролю

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі				
	Зародження	Становлення	Зростання	Зрілість	Занепад
Бізнес-ідея	Моніторинг бізнес-проєкту				
Функціональне управління	Дискретний моніторинг за центрами відповідальності		Безперервний моніторинг за центрами відповідальності		
Процесне управління	Дискретний моніторинг за бізнес-процесами		Безперервний моніторинг за бізнес-процесами		
Мережеве управління	Безперервний моніторинг за центрами відповідальності та бізнес-процесами				
Управління нематеріальними активами	Безперервний моніторинг управлінських рішень				

Для організацій, що перебувають на стадії бізнес-ідеї, здійснюється моніторинг бізнес-проєкту. Його завданням є виявлення відхилень фактичних показників проєкту від їх прогностичних значень та оцінка впливу даних відхилень на подальші етапи втілення проєкту у життя.

Організації з функціональним типом управління здійснюють дискретний (стадії зародження і становлення галузі) або безперервний (всі інші стадії розвитку галузі) моніторинг за центрами відповідальності. Завданням такого моніторингу є виявлення відхилень за показниками відповідних центрів відповідальності та внесення рекомендацій з покращення стану внутрішнього контролю в організації.

Запровадження процесного управління обумовлює впровадження моніторингу бізнес-процесів (як правило, у реальному часі) та з погляду важливих для бізнесу показників (затримки у бізнес-процесах, упущена вигода тощо). Моніторинг бізнес-процесів також може набувати, залежно від стадії розвитку галузі, дискретної чи безперервної форми.

Організації з мережевим типом управління можуть поєднувати підходи, властиві для функціонального і процесного типів управління. Система моніторингу засобів внутрішнього контролю у мережевих структурах забезпечує відслідковування відхилень як за центрами відповідальності, так і за

бізнес-процесами, виявляючи слабкі ділянки і надаючи відповідні рекомендації вищим органам управління організації.

Компанії, що управляють нематеріальними активами, зосереджені, насамперед, на моніторингу прийнятих управлінських рішень, пов'язаних з управлінням вартістю брендів, ноу-хау та інших нематеріальних активів.

**Висновки.** Формалізація мета-стратегій розвитку систем внутрішнього контролю є основою для його раціональної організації та забезпечення відповідності контрольних дій вимогам зацікавлених сторін. Внутрішній контроль не тільки входить до обов'язкового переліку функцій управління компанією, але й виконує низку завдань із забезпечення ефективного ведення бізнесу та недопущення небажаних відхилень у реалізації стратегічних планів керівництва. Результативність внутрішнього контролю вимірюється через його здатність вирішувати поставлені завдання та захищати компанію від ризиків, а ефективність – через співвідношення результату та використаних для його досягнення ресурсів.

Запропонована нами методика формування системи внутрішнього контролю через виявлення найбільш відповідних мета-стратегій дає змогу досягнути необхідного результату оптимальним шляхом. Зокрема, будова кожного елемента

внутрішнього контролю (за структурою COSO) передбачає врахування відповідних стадій розвитку галузі та бізнесу, що, у свою чергу, дозволяє вибрати найбільш результативні та ефективні прийоми внутрішнього контролю, раціонально розподілити ресурси та забезпечити відповідність внутрішнього контролю стратегії організації.

Подальші дослідження, на наш погляд, повинні бути спрямовані на галузеву адаптацію та поглиблення методики формування внутрішнього контролю на основі мето-стратегій, що дасть можливість розширити сферу застосування наукових пропозицій, сформульованих у даній статті.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации: [монография] / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
2. *Бутинець Т.А.* Методологія господарського контролю / Т.А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 92-99.
3. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
4. *Гогішвили В.* Внутренний контроль в системе управления холдингом / В. Гогішвили // Управление компанией. – 2004. – № 3. – С. 12-17.
5. *Домбровський В.С.* Фаза життєвого циклу підприємства як важливе джерело інформації при попередженні криз [Електронний ресурс] / В.С. Домбровський, О.Л. Пластун // Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/Portal/soc\\_gum/pprbsu/texts/2009\\_26/26.1.07.pdf](http://www.nbu.gov.ua/Portal/soc_gum/pprbsu/texts/2009_26/26.1.07.pdf).
6. *Дрозд І.К.* Контроль економічних систем: [монографія] / І.К. Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.

7. *Корінько М.Д.* Диверсифікація у життєвому циклі підприємства / М.Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 2(80). – С. 82-88.

8. *Макеев Р.В.* Постановка систем внутрішнього контролю: от проверок отчетности к эффективности бизнеса / Р.В. Макеев. – М.: Вершина, 2008. – 296 с.

9. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства: системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максімова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.

10. *Пилипенко О.І.* Моделі систем внутрішнього контролю в корпораціях: міжнародний досвід / О.І. Пилипенко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 100-107.

11. *Рибалко Л.В.* Організаційні аспекти системи внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору економіки АПК / Л.В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 117-122.

12. *Фляйшер К.* Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / К. Фляйшер, Б. Бенсуссан. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2009. – 544 с.

13. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою: проблеми теорії, організації, методології: [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

14. *Bovet D.* Value Nets: Breaking the Supply Chain to Unlock Hidden Profits / D. Bovet, J. Martha. – New York: John Wiley & Sons, 2000. – 270 p.

15. *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. – 12 p.*

16. *Levitt T.* Exploit the product life cycle / T. Levitt // Harvard Business Review. – 1965. – Vol. 43. – November-December. – P. 81-94.