

РЕАЛІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

***Анотація.** Розглядається питання розвитку теорії економічного контролю й аудиту. Обґрунтовується віднесення господарських процесів і операцій, що відбуваються на підприємстві, до об'єктів внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту. Визначено об'єкти: плани розвитку підприємства, його стратегії, бюджети, діяльність менеджерів, управлінські рішення, формування інвестиційних портфелів, надходження та використання інвестицій тощо. Доведено, що класифікація форм контролю дає можливість виокремити серед видів аудиту, як форми незалежного контролю – стратегічний аудит.*

***Ключові слова:** контроль, аудит, система, стратегія підприємства*

Maksimova V.

REALIZATION OF ENTERPRISE STRATEGY IN THE AUDITING AND CONTROL SYSTEM

***Summary.** The article is devoted to the investigation of the theory of economic auditing and control. Mechanism of referring of some economic processes to the objects of internal auditing and internal control is considered and grounded. Such objects as enterprise business plan, enterprise strategy, enterprise budget, managers activity, management decisions, investment portfolio forming, capital investment revenues and using etc. are determined. The strategic auditing is distinguished as the form of independent control.*

***Keywords:** control, auditing, system, enterprise strategy*

1. Вступ

У міжнародних стандартах аудиту зроблено наголос на тому, що система внутрішнього контролю – це політика і процедури, прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння у реалізації цілей керівництва. Саме політика внутрішнього контролю несе в собі якщо не революційний, то еволюційний – вже точно, – аспект удосконалення усієї системи управління підприємством.

Щоб уникнути помилок в організації системного внутрішнього економічного контролю, зокрема, контролю реалізації стратегії підприємства, – слід розібратись у його сутності. Нами вже підкреслювалось, що фактично усілякі види контролю – внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський – мають одну і ту ж систему об'єктів, здійснюються за допомогою одних і тих же методичних прийомів, проводяться всередині однієї і тієї ж організаційної системи – підприємства [4]. Отже, можна тлумачити усі три терміни як різне словесне визначення одного поняття – внутрішній економічний контроль.

Мета статті – дослідження теоретичних аспектів щодо реалізації стратегії підприємства у системі контролю та аудиту.

2. Огляд літературних джерел і публікацій

Окрім питання щодо вирішення даних проблем висвітлені у роботах як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, серед них: Г. Доналдсон [13], Р. Каплан [1], Г. Кірейцев, М. Мескон [7], Л. Нападівська, К. Редченко [8-10], М. Родионов [11], З. Шершньова [12], В. Шевчук та ін. Проте поза увагою залишаються питання реалізації стратегії підприємства у

системі контролю та аудиту із врахуванням глобальних перетворень в економічній системі.

3. Аналіз визначення видів контролю

До теперішнього часу у науковій літературі застосовуються різні терміни: господарський контроль; фінансовий та фінансово-економічний; фінансово-господарський. Наведені інтерпретації є не що інше, як ідентифікація за сферами діяльності, тобто: господарський – контроль, котрий здійснюється у сфері створення ресурсів і процесів їх руху; фінансовий – контроль у сфері створення грошей та процесів обігу грошових потоків; фінансово-господарський та фінансово-економічний – поєднання контролю у розглянутих вище сферах.

Однак, по-перше, у кожній назві вже криється обмеження можливостей контролю конкретною сферою (сферами); по-друге, власне гроші є не що інше, як ресурси, а обіг грошових потоків – процес руху грошей; по-третє, ресурси і діяльність з їх створення, процеси за усіма їх різновидами є самостійними об'єктами у сукупній системі об'єктів контролю; по-четверте, усі об'єкти внутрішнього контролю інтегровані у єдиному економічному просторі та є складовими частинами єдиного глобального об'єкта внутрішнього контролю – економіки промислового підприємства, котра однаково немислима без грошей і без інших ресурсів як економічних категорій.

Логіка проведеного синтезу цілком адекватно віддзеркалює вимоги системного підходу, згідно з якими слід системно обґрунтовувати визначення поняття, його теоретичне тлумачення, організацію, впровадження на практиці, оптимізацію й удосконалення за умови адекватного висвітлення предме-

та контролю та запобігання його однобічності чи обмеження. Навіть автори, котрі схильні визначати контроль як фінансово-економічний, підкреслюють, що його об'єктом є функціонування сфер реальної (господарювання) та віртуальної (фінанси) економіки.

Відтак, сенс має універсальна інтерпретація – внутрішній економічний контроль. Мета його вбачається, як правило, в забезпеченні збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей; виконанні виробничих і фінансових планів; недопущенні перевитрат матеріальних, енергетичних і фінансових ресурсів; виконанні планів впровадження нових методів праці і новітніх технологій; забезпеченні випуску та реалізації продукції високої якості і активного попиту, досягнення стратегічних цілей підприємства тощо. Цей перелік можна продовжити і звести до детальної конкретизації вже не цілей, а завдань. На наш погляд, у такому висвітленні цілей „розмивається”, знижується значення внутрішнього економічного контролю як різноспрямованої, впорядкованої, відкритої системи.

Найкращим алгоритмом для вирішення поставлених перед управлінням задач є той, який дозволяє компенсувати збурення взагалі, навіть ті, природа яких невідома. Цей закон може бути виражений рівнянням, графіком чи якимось іншим способом, але за змістом він повинен бути правилом для розробки управлінських впливів. Для контролю таким координуючим контрольні дії правилом є його класифікація.

У літературі з управління дається описова характеристика форм контролю, пов'язана з узгодженням інтересів власників, менеджерів і держави. Виділяється три форми контролю: акціонерний, управлінський і фінансовий. Така класифікація є спірною:

- по-перше, через некоректне визначення класифікаційної ознаки. Річ у тім, що категорія “форма” має філософське тлумачення як спосіб існування і вираження змісту предметів, явищ. Звідси: форма внутрішнього економічного контролю може бути представлена як спосіб організації і вираження певним чином впорядкованої сукупності процедур внутрішнього економічного контролю усіх об'єктів;

- по-друге: не може бути розподілу внутрішнього контролю на акціонерний, управлінський і фінансовий.

Припущена помилка подібна до розглянутої вище (стосовно виділення внутрішньогосподарського, внутрішнього та внутрішньосистемного контролю). Акціонерний, управлінський і фінансовий контроль розкривають сутність внутрішнього контролю з точки зору його орієнтованості на окремі об'єкти: на майно підприємства, на виробництво та збут, на фінансові потоки. Не можна стверджувати, що контроль виробництва, збуту продукції є управлінським, а контроль майна чи контроль фінансів – якийсь інший. Усе це – сутність внутрішнього економічного контролю як функції управління.

Отже, аналіз визначення видів контролю не дав бажаних результатів – єдність поглядів не очевидна. Першопричина цього полягає, по-перше, у

відсутності єдиного підходу до класифікації; по-друге, у відсутності при розробці класифікаційних моделей від обраного методологічного підґрунтя – системного підходу.

4. Підходи до класифікації контролю у реалізації стратегії підприємства

При розробці класифікаційної моделі слід врахувати чотири відправні моменти визначення різновидів контролю: у зв'язку з його суб'єктами; об'єктами; методологією та методикою здійснення; характером комунікаційних відносин. Так, наприклад, при розробці методологічної класифікаційної моделі першочерговою ознакою повинна бути форма контролю. Вибір її залежить від складності організаційної структури підприємства, від видів і масштабів діяльності, від політики внутрішнього контролю, від фінансових можливостей підприємства. Однак універсальною класифікацією внутрішнього економічного контролю за формами є: контроль, здійснюваний централізовано у формі інвентаризації, тематичних перевірок, експертиз, ревізій, внутрішнього аудиту; контроль, здійснюваний децентралізовано у формі спостереження, моніторингу, нагляду, локальних контрольних перевірок, аналізу правильності дій, інших форм безпосереднього контролю; контроль, здійснюваний у інтегрованій формі – синтез його різновидів за централізованою та децентралізованою формами.

Класифікація внутрішнього економічного контролю, централізовано організованого та здійснюваного, охоплює практично усі відомі на сьогоднішній день форми: інвентаризацію, тематичну перевірку, експертизу, ревізію, контролінг, внутрішній аудит. Останнє не означає обов'язкової їх наявності на промисловому підприємстві, а орієнтує на вибір форм, доцільних для кожної конкретної організації. Безпосередньо у контрольних точках організують і проводять перевірку виконавці та їхні керівники. При цьому використовується децентралізована форма контролю у різноманітних її проявах. Інтегрованою слід вважати форму контролю, яка утворюється шляхом синтезу централізованої та децентралізованої форм і проявляється у всьому їх різновиді.

В основу типології можна покласти таку суттєву ознаку, як зв'язок із методологією контролю, котрий проявляється у даному випадку через методичну ємкість. Тобто – цільовий, бюрократичний, соціально-суспільний контроль. Усі три різновиди досить тісно пов'язані, проте мають кожен свої риси: цільовий – контроль із конкретним цільовим спрямуванням, орієнтований на певний результат стосовно досягнення відповідних цілей кожним підконтрольним об'єктом; бюрократичний здійснюється у відповідності зі спеціально розробленими планами й програмами; соціально-суспільний тип контролю – здійснюється колективами виробничих бригад, дільниць, цехів, відділів управління тощо. Наявність чітких характеристик не заважає встановленню цілей при здійсненні контролю за останніми двома типами. Водночас при здійсненні цільового типу внутрішнього економічного контролю цілком ймовірний і навіть обов'язковий прояв

бюрократичного (правила, стандарти, нормативи, процедури, бюджети) та соціально-суспільного (колегіальна відповідальність, соціальна відповідальність, норми, результати) типів контролю.

При розробці об'єктної моделі пріоритетним системоутворюючим критерієм класифікації є об'єкт контролю. Об'єктами внутрішнього контролю можуть бути: фінансові, матеріальні, нематеріальні, людські, інформаційні ресурси, інвестиції, засоби і системи автоматизації, технічні ресурси, системи захисту матеріальних і інформаційних ресурсів, управлінські рішення, процеси, окремі господарські операції, витрати, результати діяльності, організаційні форми управління, методи управління, функції управління, підсистеми менеджменту, стратегія розвитку підприємства тощо.

Правильно поставлений контроль сприяє виявленню і мобілізації внутрішніх резервів виробництва, впровадженню всього нового і прогресивного і, таким чином, виступає як важливий інструмент інтенсифікації економіки підприємства. Однак для забезпечення усього вищесказаного недостатньо контролю лише з перевіркою функцією.

Даючи тлумачення контролю як функції управління, часто звужують його значущість для того ж таки управління, зводячи його лише до перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим доцільним є розгляд наступних міркувань. Переклад слова "контроль" з англійської мови додає дещо цікаве до його змісту, а саме: самовладання, самовлада. З'являється доповнення до тлумачення змісту слова "контроль" у контексті такої його відомої функції, як розробка заходів щодо урегулювання виявлених недоліків та пропонованої нами функції – передбачення можливих наслідків діяльності підприємства [4].

Сьогодні вже не є дискусійним той факт, що усі види бізнесу мають потребу в належних системах внутрішнього контролю, а більшість потребує впровадження служби внутрішнього аудиту. Останнє особливо актуальне для підприємств із філіями в їх структурі. Загалом аудит тлумачать як щорічну незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства в інтересах власників. Однак аудит потребує застосування значно ширшого спектру методів і прийомів. Його використання як різновиду внутрішнього контролю на структурно складному підприємстві, може стати дієвим інструментом управління. За допомогою контролю виявляють відхилення від установлених норм у різних сферах діяльності підприємства і це може розглядатись як перша стадія програми її удосконалення.

М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі дають тлумачення контролю як процесу забезпечення того, що організація дійсно досягає своїх [7, с. 389]. Без контролю починається хаос і об'єднати діяльність різних груп стає неможливим. Контроль являється невід'ємним елементом самої сутності усіякої організації. Останнє дозволило Пітеру Друкеру заявити: "Контроль і визначення напрямку – синоніми" [Там же, с. 389]. Це призводить до безперервного взаємозв'язку усіх функцій управління.

Тлумачення контролю як однієї з основних функцій управління дає змогу розглядати контроль як логічний наслідок вибору альтернативних рішень та складання планів. Водночас контроль діяльності може призвести до перегляду раніше прийнятих рішень, переробки планів і т.п. Контроль передбачує виявлення помилок окремих виконавців так само, як і їхніх успіхів. Контроль супроводжується аналізом причин і успіхів, а також розробкою заходів, з допомогою яких можна виправити помилки і закріпити успіх, у тому числі з урахуванням впливу зовнішнього середовища, оцінка параметрів якого та пов'язаних з ним ризиків наводиться в публікаціях з управління [11; 12].

5. Впровадження системного контролю стратегії розвитку підприємства

Науковці розробляють різні підходи до впровадження системного контролю стратегії розвитку підприємства. Так, німецькі вчені Х. Гешка та Р. Хаммер запропонували динамічну модель сценарію, котра демонструє необхідність розробки не тільки трендового, але й нормативного сценарію [14]. Для посилення контролю пропонується розробляти також альтернативні, зокрема екстремальні сценарії з формуванням дерева цілей різних рівнів ієрархії та проведенням комплексної експертної оцінки перспектив розвитку підприємства [9].

Така робота повинна опиратись на інформацію, що надходить до керівника і охоплює усю сферу відповідальності з основних питань його конкретної діяльності. Дійсно, після вибору альтернативних рішень та складання планів обов'язково повинен здійснюватись контроль. Однак слушним є зауваження, що виконання попередніх контролю задач управління неможливе без інформації, яка надходить у результаті не лише контролю виконання планів і втілення стратегічних розробок, – потрібна також інформація щодо правильності складання планів та доцільності проектів.

Цікавими з цього приводу є розробки К. Редченка, котрий багатьма своїми публікаціями [9-11] виводить на вітчизняний науковий простір стратегічний аудит – як термін та як окремий різновид аудиту. Перші згадки про стратегічний аудит знаходимо у дослідженнях Г. Доналдсона – стаття „A New Tool for Boards: The Strategic Audit”, 1995 рік [13]. Однак у подальшому ув розробках з класичного фінансового аудиту більше це поняття не зустрічається. На наш розсуд, це є логічним: стратегічний аудит – не що інше, як контроль певних об'єктів – контроль за правильністю складання планів, проектів розвитку підприємства та їх виконання у процесі досягнення окремих стратегічних цілей при додержанні стратегії у цілому.

Джерела контролю стратегії, його процедури й результати поширюються на сферу менеджменту підприємства, є за їх сутністю однією із складових загальної управлінської концепції. Фахівці у цьому сенсі можуть бути задіяні як консультанти з менеджменту, з управління, а не як аудитори. Такий розклад наводить на думку про доцільність виокремлення систем фінансового та управлінського ауди-

ту з можливою інтерпретацією за окремими підсистемами та класифікаційними ознаками.

Логічність цих міркувань підтверджується дослідженням систем ASC (Accountability Scorecard – система показників відповідальності) і Balanced Scorecard (збалансована система показників) та їх інтерпретації вітчизняними науковцями [11].

ASC більш націлена на ключові групи зацікавлених сторін. Водночас Balanced Scorecard повністю відслідковує весь процес реалізації стратегії підприємства. Концептуально Balanced Scorecard була передбачена саме такою. Тому не слід змішувати її з ASC, стверджуючи, що, як пише К. Редченко, така реструктуризація Balanced Scorecard є оправданою як у теоретичному, так і в практичному сенсі [11, с.9].

По-перше, Balanced Scorecard має чітко окреслені мету, завдання й інструментарій, як науково обґрунтована й апробована в управлінській практиці концепція, як сформована система з певними складовими елементами, добіркою показників, визначеним алгоритмом реалізації результатів контролю та його наслідків [1, с. 33-35]. Вказане, власне, не заперечується К.І. Редченко, навпаки – доволі детально розкривається у його працях [9-11].

По-друге, реструктуризація будь-чого, наразі – Balanced Scorecard, передбачує поліпшення, покращення, зміни в межах існуючої концепції.

Редченко пропонує реструктуризацію Balanced Scorecard за двома напрямками [11, с.9]:

- 1) розширення конфігурації з урахуванням кількості ключових зацікавлених сторін;
- 2) виділення у межах проєкцій показників, які відносяться до вкладів і стимулів кожної із зацікавлених сторін.

Тобто, при проєктуванні Balanced Scorecard пропонується враховувати двох-сторонні взаємозв'язки „фірма-зацікавлені сторони”. Слід зазначити, що такі перетворення, власне, не є реструктуризацією; скоріше – це реконструкція.

Однак ті перетворення, системні складові, риси та характеристики, що їх набуває у такому випадку Balanced Scorecard, виходять за межі даної концепції і є концептуальною прерогативою моделі ASC. Отже, реконструювання Balanced Scorecard привнесенням елементів, запозичених в інших концептуальних моделях, не має і не може мати у принципі теоретичного підґрунтя за вказаними напрямками.

Взагалі мова може йти не про реструктуризацію Balanced Scorecard, а про її системний розвиток шляхом поглиблення цілеспрямованого, всебічного поширення на всі сфери господарювання, збагачення інструментарію контролю та його методичне забезпечення.

У цьому сенсі принагідною є згадка про дисертаційну роботу В.Ф. Максимової [2], котра виконана і захищена задовго до появи збалансованої системи показників (Balanced Scorecard) як концепції контролю. У роботі, що наводиться, також запропоновано систему показників, які уможливили характеристику діяльності окремих підрозділів підприємства та управління ними і підприємством у цілому шляхом поєднання кількісних і якісних. Окрім того,

пропонувався розрахунковий механізм оцінки якості облікового процесу за різними рівнями управлінської ієрархії підприємства та оцінки якості облікової інформації, як підґрунтя для інформаційно обґрунтованого прийняття управлінських рішень.

Останнім часом незмірно швидкими темпами зростає потреба в інформації, що її використовують в управлінні підприємствами для прийняття стратегічних рішень їх розвитку на певну перспективу. Мають рацію автори, котрі підкреслюють, що потреба у надійній, достовірній, істотній і своєчасній інформації існує в усіх питаннях, пов'язаних з управлінням [9, с. 432]. Наголошується, що така інформація необхідна для прийняття менеджерами обґрунтованих рішень, пов'язаних зі стратегічним плануванням, довгостроковими інвестиціями і стратегічним розподілом ресурсів. При цьому стверджується, що гарантом відповідності цим критеріям повинен виступати стратегічний аудит [Там же].

Подібні сентенції є дискусійними з декількох міркувань. Безумовно, потреба в інформації дедалі зростає. Не викликає сумніву також необхідність її відповідності певним критеріям. Однак автори не надають уваги застосуванню у своїх працях власне поняття „критерії” – критерії чого? Таке питання у згаданих вище роботах не постає скоріш за все тому, що у такому разі його розгляд дещо знівелює вагомість власних наукових пошуків і пропозицій.

У даному випадку йдеться про підміну понять „якість інформації”, „внутрішній контроль”, „внутрішній аудит” поняттям „стратегічний аудит”. І далі навколо цього розвивається власна теорія [9-11], котра акумулює, аналізує, деталізує й поглиблює надбання інших розробок з методології... економічного контролю. Так, саме – економічного контролю! Це нагадує розробки з контролінгу, в яких автори дійшли до підміни власне управління, не дивлячись на те, що у назві праці йдеться про контролінг лише, як про його інструмент [3] – з цим ще можна погодитись [6]. До речі не так давно автори „стратегічного аудиту” дотримувались іншої точки зору та правильно трактували спрямування економічного контролю на різні сфери діяльності підприємства, про що свідчить назва монографії „Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів” [9].

Виваженою є думка щодо того, що стратегічний аудит – це не окрема наука і свого методу мати він не може [9, с. 406]. Однак слідом за цим розглядається методологія та робиться наголос на наявності власних методологічних прийомів – звідки?

У своїх же дослідженнях самі автори дають правильне визначення: аудит стратегічних управлінських рішень, тим більше, що такі визначення супроводжуються прикладами, на кшталт: коли покупці затримують оплату за відвантаженою продукцією, зростає дебіторська заборгованість, отже, зменшиться оборотність обігових коштів. Отримуючи таку інформацію, менеджери повинні приймати рішення стосовно змін у забезпеченні підприємства ресурсами [9, с. 411]. Все правильно. Але з цим добре справляється звичайнісінький внутрішній контроль (аудит) [5].

6. Висновки

Класифікація об'єктів внутрішнього контролю – досить відповідальна і складна робота, тому вона потребує окремого детального розгляду. За зв'язком із предметною цілісністю можна виокремити: контроль системи об'єктів економіки підприємства в цілому; контроль підсистем об'єктів різних рівнів економіки підприємства; контроль окремих об'єктів. Така класифікація дає можливість розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності і цільової орієнтації з точки зору системного підходу.

Будь-які господарські процеси та операції, що відбуваються на підприємстві, є об'єктами внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту. Це стосується повною мірою також планів розвитку підприємства, його стратегії, бюджетів, діяльності менеджерів, управлінських рішень, формування інвестиційних портфелів, надходження та використання інвестицій тощо – усе перераховане, а також інші приклади, що розглядаються авторами як стратегічний аудит є ніщо інше, як об'єкти внутрішнього економічного контролю. Вказане визначення стосується виключно класифікації об'єктів. Натомість класифікація форм контролю дає можливість виокремити серед видів аудиту, як форми незалежного контролю, – також стратегічний аудит.

Доцільним є виокремлення фінансового й управлінського аудиту. Незважаючи на дискусійність введення до понятійного апарату з контролю терміну „стратегічний аудит”, слід все ж віддати належне дослідникам методології з контролю й аудиту. Своїми працями вони, беззаперечно, поглиблюють методологічні аспекти аудиту, розкривають специфіку, розширюють межі застосування методичних прийомів оцінки аудиторських доказів і сприяють розвитку науки економічного контролю в цілому.

Результати даної публікації можуть використовуватись при проведенні досліджень з економічного контролю з питань його організації та методології.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей : монографія / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 136 с.

2. Максимова В. Ф. Условия и факторы повышения качества учета материалов (на примере машиностроения) : автореф. дис... канд. экон. наук / В. Ф. Максимова – Ленинград, 1986. – 20 с.

3. Максимова В. Ф. Чи є альтернатива контролю? / В. Ф. Максимова // Наукові праці Кіровоградського державного економічного університету: Екон. науки. – 2004. – Вип. 5. – Ч. II. – С. 280-291.

4. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.

5. Максимова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві : навч. посіб. / В. Ф. Максимова. – Суми : Університетська книга, 2008. – 236 с.

6. Максимова В. Ф. Функціональна інтеграція в управлінні промисловим підприємством / В. Ф. Максимова // Проблеми науки. – № 1. – 2007. – С. 27-35.

7. Мескон М. Основы менеджмента : учеб. пособ. / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2002. – 704 с.

8. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів : монографія / К. І. Редченко – Львів : Вид-во ЛКА, 2001. – 402 с.

9. Редченко К. І. Методологічні аспекти оцінки доказів у стратегічному аудиті : монографія / [за ред. проф. Г. І. Башнянина]. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. Т. 2. – 496 с. – (Серія „Економічні системи”).

10. Редченко К. І. Новые аспекты управленческого контроля / К. И. Редченко // Менеджмент сегодня. – М., 2003. – № 4(16). – С. 2-10.

11. Родионов М. В. Основы финансового анализа: математические методы, системный подход : учеб. пособ. / М. В. Родионов, С. П. Родионова. – СПб. : Альфа, 1999. – 592 с.

12. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : навч. посіб. / З. Є. Шершньова, С. В. Оборська. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.

13. Donaldson G. A New Tool for Boards: The Strategic Audit // HARVARD BUSINESS REVIEW, 1995. - VOL 73. – NUMBER 4. - Pages 99 Publisher.

14. Geshka H., Hammer R. Die Scenario-Technik in der strategischen Unternehmensplanung, in: Strategische Unternehmensführung, Hrst. D. Hahn, B. Taylor, 6. Aufl. Heidelberg, 1992. – S. 311.