

Бухгалтерський облік, контроль і аналіз

УДК 658.5.012.7

С.В. Бардаш, д.е.н., проф.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ПРИВАТНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Розглядаються погляди науковців щодо атрибутивного змісту внутрішнього контролю суб'єктів господарювання приватної форми власності. На підставі осмислення особливостей права власності на майно та наявності права управління діяльністю суб'єкта господарювання уточнено поняття «внутрішній контроль». Врахування особливостей корпоративного управління, а також змісту норм господарського законодавства щодо функціонування суб'єктів такого управління, обґрунтована доцільність виділення внутрішнього контролю власника та внутрішнього контролю керівника.

Ключові слова: внутрішній контроль власника, внутрішній контроль керівника.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток бізнес-середовища спрямований на поглинання, приєднання та об'єднання бізнес-одиниць з метою одержання ринкових переваг призвів до змін в організації та проведенні внутрішнього контролю. Переважна більшість українських науковців вважають, що однією з причин такої зміни є реалізація концепції внутрішнього аудиту. Однак така концепція залишається остаточно не сформованою, адже стосовно внутрішнього аудиту ціла низка питань ще не знайшла належної відповіді. Це негативно впливає на визначення перспектив розвитку суб'єктів господарювання приватної форми власності, а також захист економічних інтересів їх власників (засновників, учасників), визначених довгостроковими та середньостроковими стратегіями розвитку бізнес-одиниць. Однією з причин існування достатньо великої частки збиткових підприємств є розбіжність економічних інтересів власників та залучених до оперативного управління менеджерів. Це призводить до ситуативного здійснення внутрішнього контролю. Недоліки в організації та проведенні внутрішнього контролю суб'єктами господарювання суттєво уповільнюють процес розвитку не лише приватного сектора економіки, а й національної економіки у цілому. За такого стану національна економіка залишається неконкурентоспроможною, адже проблеми в контролі породжують проблеми в управлінні суб'єктів господарювання приватного сектора, гальмують їх розвиток й створюють підґрунтя для зростання порушень у сфері економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суттєвий внесок у розбудову теорії та удосконалення практики здійснення внутрішнього контролю здійснено В.В. Бурцевим, Є.В. Калюгою, Н.Г. Виговською, Л.В. Нападівською, М.Д. Корінько, В.Ф. Максимовою, В.П. Пантелєєвим, С.М. Петренко, Л.В. Сотніковою та ін. науковцями. Варто зазначити, що найбільш вагомим результатом у систематизації теоретико-методологічних та практичних аспектів внутрішнього контролю було досягнуто В.Ф. Максимовою та М.Д. Корінько. Застосування системного підходу дозволило авторам робити [10, 12] побудувати об'єктну, суб'єктну, комунікативну, методологічну, класифікаційну моделі внутрішнього контролю, навести спрощену інтерпретацію відносин системи управління та внутрішнього контролю. Однак тотожність поглядів окремих науковців не формує достатніх підстав для повного усунення існуючих розбіжностей у розкритті теоретико-методологічних аспектів внутрішнього контролю.

Так, у монографії [19] автором не виділяється внутрішній контроль. Зокрема, за суб'єктом здійснення в роботі [19, С. 67–68] виділяється: контроль власника, підприємницький контроль, контроль споживачів. На нашу думку, це надає підстави висловити застереження щодо доцільності виділення внутрішнього контролю. Разом з тим, в аналізованій роботі [19] описана модель, яка за обраними автором ознаками відповідає внутрішньому контролю. Це стосується ситуації, коли, моделюючи елементи системи контролю, має місце випадок, коли у разі збігу місцезнаходження суб'єкта і об'єкта контролю спостерігається внутрішня спрямованість контрольних дій. Заслуговує на увагу думка С.В. Івахненкова, згідно з якою внутрішній контроль здійснюється суб'єктом управління, який знаходиться у межах керованої системи в процесі господарської діяльності [8, С. 43]. Варто також враховувати, що певна невизначеність щодо поділу контролю за суб'єктом контролю обумовлена тим, що: «внутрішній контроль –

поняття відносно: він внутрішній для органу управління, який його організував, проте для контрольованої ним підструктури він фактично є зовнішнім контролем» [18, С. 9].

У працях науковців, присвячених дослідженню теоретико-методологічних та прикладних аспектів внутрішнього аудиту, авторами яких є Н.І. Дорощ, О.А. Петрик, М.І. Бондар, В.П. Пантелєєв, Т.О. Каменська, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький та ін., однозначності також не існує. Це, у першу чергу, стосується питань стосовно того, у чийх інтересах та хто має здійснювати внутрішній аудит, а також того, хто організовує його проведення. В окремих працях зазначається, що відділ внутрішнього аудиту діє в інтересах: суб'єкта господарювання [4]; органів його управління [16]; власників [14]; керівництва підприємства [16]; працює виключно для керівників чи власників підприємства [7]. У статті [6] зазначається, що внутрішній аудит є формою реалізації внутрішньогосподарського контролю. У публікаціях останніх років ставлення до місця і ролі внутрішнього аудиту в системі управління набуває суттєвої трансформації, адже зазначається на його безальтернативності здійснення в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах [15, С. 6]. На думку багатьох науковців-економістів, єдиним способом розв'язання проблеми задоволення інформаційних потреб керівних органів суб'єктів господарювання є проведення на великих і середніх підприємствах внутрішнього аудиту. Поряд з цим, має місце й полеміка щодо визнання таких контрольних дій внутрішнім аудитом. Також залишається остаточно невизначеним перелік суб'єктів господарювання, власники або засновники яких мали б проводити такий контроль.

Метою статті є розвиток теоретичних основ внутрішнього контролю в частині його організаційно-правової ідентифікації в приватному секторі національної економіки; встановлення економіко-правових підстав виділення внутрішнього контролю керівника та власника суб'єкта господарювання; уточнення сутності, об'єкта та суб'єкта внутрішнього аудиту як форми внутрішнього контролю власника суб'єкта господарювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. Із гносеологічного погляду будь-яке визначення – логічна дія, спрямована на відрізнєння об'єкта від інших об'єктів через встановлення його специфічних і типових ознак чи такого розкриття значення терміна певного об'єкта, яке замінює опис його властивостей, є встановленням істотних ознак об'єкта, що передбачає врахування відносності рівнів пізнання сутності. Визначення внутрішнього контролю слід здійснювати з урахуванням переходу від формального опису до змістовного розкриття його істотних рис. Визначення змісту внутрішнього контролю, значення та його місця в управлінні господарськими системами дозволить уникнути помилок в організації та оцінці ефективності функціонування системи контролю.

Аналіз досліджених праць фахівців з контролю довів доцільність поділу усієї сукупності проаналізованих дефініцій на три групи.

Перша група дефініцій заснована на превалюванні у її тлумаченні ознаки «суб'єкт проведення контролю». До таких суб'єктів автори досліджених робіт відносять: власників підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій [2]; суб'єктів організації, наділених відповідними повноваженнями (суб'єктів внутрішнього контролю) [3]; власників, адміністрацію, офісні служби, управлінські структури лінійних підрозділів [10, 12]. Відносно визначень першої групи, слід зазначити про полемічність повноважень окремих суб'єктів щодо такого контролю, а також суперечливість віднесення до суб'єктів внутрішнього контролю власників установ, концернів, асоціацій. Адже все залежатиме від того, чи буде знаходитися у трудових правовідносинах суб'єкт-виконавець процедур контролю з суб'єктом господарювання, власник якого ініціював контроль. Якщо такі трудові правовідносини будуть встановлені, тоді такий контроль можна розглядати як внутрішній. Якщо ж ні, як, наприклад, у випадку проведення аудиту фінансової звітності, тоді такий контроль не може бути ідентифікований як внутрішній контроль. Варто також звернути увагу на те, що з 2007 р. в Україні започаткований державний внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється відділами контролю центральних органів виконавчої влади, зокрема міністерствами, яким підпорядковані державні підприємства. Однак такий контроль важко визнати внутрішнім, адже працівники відділів внутрішнього контролю міністерств не знаходяться у трудових правовідносинах з державними підприємствами, є фактично повністю незалежними від їх керівників, а результати такого контролю – інформація, виходять за межі державного підприємства.

Друга група дефініцій заснована на спільному застосуванні ознак «суб'єкт проведення контролю» та «місце здійснення процедур контролю» або «об'єкт контролю». У їх складі виділяються: управлінський персонал та підприємство [5]; керівництво підприємства та підприємство [19]; структурні підрозділи, штатні працівники та організація або галузь (відомство) [11]. Визначення даної групи є більш наближеними до розкриття сутності внутрішнього контролю. Зокрема, в роботі [12] зазначається, що контроль, незалежно від назви (внутрішній, внутрішньогосподарський, внутрішній економічний), проводиться всередині однієї системи – підприємства.

Окремою групою слід виділити дефініції, побудова яких ґрунтується на інших ознаках ідентифікації, а саме: суб'єкт та мета проведення контролю. Так в роботі [19] суб'єктом внутрішнього контролю є

орган управління, відповідно метою такого контролю є підвищення ефективності здійснюваної фінансово-господарської діяльності. В роботі [13] суб'єктом внутрішнього контролю є спеціально створений структурний підрозділ організації, метою функціонування якого є забезпечення нагляду за процесами і управління ними з боку керівництва.

Отже, варто визнати, що на даний час мають місце різні підходи до визначення внутрішнього контролю, сутність якого розкривається через низку наведених ознак. Разом з тим, певною проблемою в ідентифікації такого контролю є визначення його внутрішнього середовища.

На нашу думку, до найбільш суттєвих ознак внутрішнього контролю слід віднести:

- суб'єкта ініціації контролю;
- суб'єкта проведення контролю;
- можливість безпосереднього впливу на систему як об'єкта контролю;
- мету та реалізацію результатів проведення контролю.

Аналізуючи тезу щодо збігу об'єкта і суб'єкта контролю, слід зазначити про те, що об'єкт контролю є об'єктом права власності, який на сьогоднішній день ідентифікуються не за його просторовим місцем знаходження та розмірами, а за суб'єктом господарювання. Такий збіг має відобразитися в наявності права володіння (права власності, права господарського відання) та управління господарською системою суб'єкта господарювання. Ці два види права формують правочинність контролю. Лише повний збіг такого права та відповідальності за наслідки управління дозволяє вести мову про внутрішній контроль.

Будь-які контрольні заходи, де відсутній збіг суб'єкта контролю і об'єкта контролю, як системи, якою управляє інший суб'єкт, слід вважати контрольними заходами, проведеними у межах зовнішнього контролю. Слід також зазначити, що контрольні заходи, які мають право здійснювати суб'єкти контролю, мають різну спрямованість та принципи оприлюднення результатів контролю. Зокрема, контрольні заходи суб'єктів зовнішнього контролю спрямовані на: перевірку дотримання норм господарювання, оцінку ефективності використання ресурсів, встановлення та відшкодування завданих матеріальних збитків, якщо такі встановлені. Контрольні дії суб'єктів внутрішнього контролю, залежно від рівня делегованих управлінських повноважень, спрямовані на перевірку дотримання зовнішніх та внутрішніх регламентів функціонування окремих складових та усієї господарської системи, встановлення та вжиття заходів щодо відшкодування завданої матеріальної шкоди, а також удосконалення системи управління у спосіб розробки коригуючих заходів щодо досягнення мети діяльності суб'єкта господарювання. Наслідки такого контролю не оприлюднюються та до настання певних подій, зокрема відкриття кримінального провадження, є конфіденційною інформацією.

З метою розв'язання дилеми, сформульованої у роботі [19], пропонуємо вважати найменшим «неподільним» суб'єктом-учасником відносин у сфері господарювання майново відокремлену організацію чи окремого громадянина (фізичну особу), яка/який легітимовані в організаційно-правову форму та здійснюють господарську діяльність згідно з законодавством, наділені необхідними для цього правами та обов'язками й несуть відповідальність за результати власної діяльності. Такими суб'єктами слід вважати: відокремлений підрозділ суб'єкта господарювання; суб'єкт господарювання – юридичну особу; фізичну особу – суб'єкта підприємницької діяльності.

Інша ситуація складається щодо внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, які функціонують як корпоративні організації та в структурі управління мають два рівні: стратегічне управління та оперативне управління господарською діяльністю. Такі суб'єкти господарювання мають створювати системи корпоративного управління, необхідність у якому виникає у зв'язку з розподілом функцій володіння та управління об'єктом власності. Корпоративне управління полягає у спостереженні за діяльністю керівництва суб'єкта господарювання зі сторони власника в особі наглядової ради, якщо згідно з нормами чинного законодавства така має створюватися, та ревізійної комісії. Такий нагляд можуть здійснювати й інші органи, якщо їх створення передбачено статутними документами та не суперечить чинному законодавству. На думку окремих науковців, контрольні повноваження суб'єктів нагляду можуть бути реалізовані шляхом проведення внутрішнього аудиту.

Дослідження робіт, присвячених розкриттю сутності та змісту внутрішнього аудиту, його мети та завдань, об'єктів та підпорядкованості свідчить про існування багатьох неузгоджених позицій, а також і кардинально полярних думок. Певне усунення встановлених розбіжностей було досягнуто із визначенням суб'єктної підпорядкованості внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також правових підстав щодо їх здійснення, внаслідок чого встановлена безпідставність кваліфікації контрольних дій керівника суб'єкта господарювання внутрішнім аудитом [1].

Теоретичним підґрунтям усвідомлення необхідності виділення двох рівнів внутрішнього контролю – внутрішнього контролю керівника та внутрішнього контролю власника є існування особливостей управління корпоративних утворень – суб'єктів господарювання приватної форми власності, в яких існують два центри формування управлінських рішень, власники, що розробляють стратегічні рішення розвитку бізнес-одиниці та керівники, найняті менеджери, які, реалізуючи прийняті стратегічні управлінські рішення, розробляють тактичні управлінські рішення та здійснюють поточне управління

організацією. В даному аспекті варто звернути увагу на думку К.А. Мерчанта, який зазначає, що система контролю підприємства складається з двох частин – стратегічного та управлінського контролю [21, С. 4]. Виділення зазначених видів контролю з позиції теорії господарського контролю не є беззаперечним. Зокрема, це стосується стратегічного контролю, адже постає питання суб'єкта такого контролю. На думку К.І. Редченко, «стратегічний контроль повинен дати відповідь на питання, чи є обрана компанією стратегія відповідною, а якщо ні, то що саме потрібно змінити?» [17, С. 327]. Автор також зазначає, що «розробка, впровадження та виконання стратегії перетворилася на звичну роботу менеджерів вищого рівня у більшості компаній світу (друга половина 1970-х – початок 1980-х років)» [17, С. 327]. У зазначеній думці питання виникає стосовно розробки стратегії. Як правильно зазначає К.І. Редченко, наймані менеджери, навіть найвищого рівня, часто не мають достатніх повноважень для прийняття стратегічних рішень [17, С. 328]. Отже, щодо впровадження та виконання стратегії менеджерами найвищого рівня немає жодних заперечень.

Іншу позицію щодо змісту стратегічного контролю мають Дж.А. Пірс та Р.Б. Робінсон, які пов'язують стратегічний контроль з відслідковуванням реалізації обраної стратегії, виявленням головних проблем та здійсненням необхідних коригувань. Варто звернути увагу на те, що стратегічний контроль, згідно з позицією авторів, спрямований на керівництво поточною діяльністю з погляду її відповідності стратегії, коли кінцевий результат може очікуватися лише через декілька років [22, С. 381]. Отже, питання суб'єкта та змісту стратегічного контролю як функції стратегічного управління є остаточно невирішеним. Його розв'язання залежить від відповіді на інше принципово важливе питання: завдяки стратегічному контролю має здійснюватися контроль розробки стратегії чи контроль реалізації стратегії? На нашу думку та з урахуванням особливостей корпоративного управління, стратегічний контроль як вид внутрішнього контролю власника має бути спрямований на перевірку реалізації обраної стратегії. Такий контроль може здійснювати наглядова рада (поточний стратегічний контроль) та ревізійна комісія (ретроспективний стратегічний контроль).

Дослідження прав та повноважень загальних зборів, спостережної ради, у разі її створення, правління та ревізійної комісії засвідчує, що ревізійна комісія не підпорядкована ні правлінню (або будь-якому іншому виконавчому органу оперативного управління), а ні наглядовій раді. Вона має звітуватися лише перед загальними зборами. Під час розгляду даного питання слід враховувати й думку фахівців з права, які вважають, що повноваження ревізійної комісії також поширюються й на діяльність наглядової ради. За таких умов ревізійна комісія контролюватиме як діяльність виконавчого органу управління, так і представницький орган вищого органу управління (наглядову раду, якщо є підстави для її створення), діяльність якого має бути скерована на захист прав та інтересів засновників/власників, учасників/членів під час здійснення поточної діяльності організації. Така позиція виключає можливість перекладання функцій та завдань контролю власника в особі наглядової ради на ревізійну комісію. З формально правової позиції таке перекладання можливе лише за умов, коли не створюється наглядова рада. Разом з тим, з позицій економічної доцільності та доречності результатної інформації ревізійної комісії, останню слід визнати такою, яка не надає адекватної оцінки поточних дій правління та можливості їх оперативного регулювання, тому проведення контролю поточної діяльності виконавчого контролю є обов'язковим.

Отже, за умов створення наглядової ради або будь-якого іншого органу, що захищає інтереси власника/засновника/учасника/члена, слід вважати за необхідне здійснення контролю власника зі створенням відділу контролю, який би здійснював контроль поточної діяльності виконавчого органу управління. Разом з тим, будь-який виконавчий орган управління має здійснювати внутрішній контроль, під яким слід розуміти перевірку всієї або складових господарської системи, яка ініціюється та проводиться суб'єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою. Отже, в умовах здійснення діяльності суб'єктами господарювання (корпоративними підприємствами та господарськими об'єднаннями) матиме місце два види внутрішнього контролю: контроль власника; контроль керівника. Формами проведення контролю власника є внутрішня ревізія, що проводиться ревізійною комісією, а також внутрішній аудит, що може проводитися аудиторським комітетом, який може створюватися при наглядовій раді або відділом внутрішнього аудиту, який має підпорядковуватися наглядовій раді. З цього приводу слід погодитися з позицією С.М. Петренко, яка зазначає, що: «Внутрішній аудит в організаційному плані повинен бути на більш високому рівні управління, ніж об'єкт перевірки» [14, С. 37]. Реалізація такого підходу можлива лише за умов підпорядкування відділу внутрішнього аудиту наглядовій раді корпоративного утворення. Лише у такий спосіб можна досягти необхідного рівня незалежності, який на думку професора О.Ю. Редька [18], є вкрай необхідним.

Отже, за викладеного підходу внутрішній аудит слід розглядати як елемент системи контролю власника за діяльністю органу (суб'єкта) оперативного управління суб'єкта господарювання, організовану вищим органом управління (зборами власників/засновників/ акціонерів/уповноваженим органом (наглядовою радою)).

Виходячи зі сформульованого визначення, внутрішній аудит має здійснюватися в господарських товариствах з дворівневою системою управління, а також в холдингових компаніях та інших формах об'єднань господарських організацій, зокрема корпораціях, концернах, синдикатах, трестах (об'єднаннях господарюючих організацій, члени яких мають обмежені незалежність і самостійність та функціонують заради досягнення спільної мети). Об'єктом внутрішнього аудиту виступатиме діяльність виконавчого органу управління товариства або керівництва суб'єкта господарювання, що входить до складу господарського об'єднання. Змістом внутрішнього аудиту є перевірка та аналіз виконання органом оперативного управління рішень, прийнятих вищим рівнем управління.

Метою внутрішнього аудиту є надання органу стратегічного управління адекватної інформації про хід реалізації його стратегічних управлінських рішень, погодженої програми оперативного управління та ефективність її виконання з метою удосконалення як стратегії розвитку корпоративного утворення, так і оперативного управління її структурними елементами.

За результатами дослідження організаційно-правових аспектів діяльності суб'єктів господарювання приватної форми власності встановлено, що внутрішній аудит має проводитися у:

- виробничих кооперативах (зі складом від 10 до 50 осіб – одноособово з прямим підпорядкуванням загальним зборам учасників, зі складом від 50 і більше осіб за умов створення наглядової ради з прямим підпорядкуванням наглядовій раді) за діяльністю голови правління або виконавчого директора;

- споживчих товариствах (з підпорядкуванням загальним зборам або зборам уповноважених) за діяльністю голови правління;

- суб'єктах господарювання, створених у формі ТОВ, ПАТ, ПрАТ, у т. ч. фінансових установах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням: загальним зборам учасників/засновників (ТОВ, ТДВ), загальним зборам акціонерів, наглядовій раді (ПАТ, ПрАТ) за діяльністю голови правління, іншого виконавчого органу;

- холдингах спеціально створеним підрозділом материнського підприємства холдингу з підпорядкуванням загальним зборам акціонерів холдингової компанії (материнського підприємства холдингу, наглядовій раді холдингу) за діяльністю учасників холдингу;

- товарних та фондових біржах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням загальним зборам членів товарної/фондової біржі для здійснення контролю за діяльністю біржового комітету/ради біржі;

- концернах, корпораціях, у т. ч. банківських корпораціях спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням зборам учасників або органам управління головного підприємства за діяльністю учасника концерну/корпорації у т. ч. системою внутрішнього контролю учасника;

- корпоративних об'єднаннях, обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах, кооперативних спілках уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням установчим зборам (конференції, з'їзду) за діяльністю учасників об'єднання;

- підприємствах з іноземними інвестиціями за умов створення дочірнього підприємства спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням власнику або виконавчому органу материнського підприємства за діяльністю керівника дочірнього підприємства.

Щодо внутрішнього контролю керівника, то такий контроль має здійснюватися на усіх суб'єктах господарювання, адже лише його результати дозволяють визначати результати прийнятих управлінських рішень та створюють належне інформаційне забезпечення розробки подальших ефективних управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило дійти таких висновків.

Під внутрішнім контролем слід розуміти перевірку всієї або складових господарської системи, яка ініціюється та проводиться суб'єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою. Метою такої перевірки є встановлення фактичних параметрів господарської системи, її елементів, у т. ч. умов та результатів її функціонування, а також надання рекомендацій щодо приведення фактичних параметрів у відповідність до стратегічних та тактичних орієнтирів діяльності, встановлених норм та стандартів. Для забезпечення, а також оцінки ефективності управлінських рішень проведення внутрішнього контролю є обов'язковим.

Поява корпоративних утворень, а також здійснення господарської діяльності з використанням майна двох і більше власників обумовили суттєві зміни у функціонуванні систем управління та, як наслідок, запровадження внутрішнього аудиту як форми контролю власника, який поряд з внутрішнім контролем, що організовує та здійснює керівник суб'єкта господарювання, слід вважати внутрішнім контролем.

Суттєвою атрибутивною ознакою внутрішнього контролю є призначення та реалізація його результатів. Результати таких видів внутрішнього контролю, як внутрішній контроль керівника та внутрішній контроль власника, не виходять за межі внутрішнього інформаційного середовища суб'єкта господарювання та реалізуються його суб'єктами управління.

Уточнення сутності внутрішнього аудиту, його об'єкта та мети, а також визначення переліку суб'єктів господарювання, власники або засновники яких мають проводити внутрішній аудит сприятиме забезпеченню їх достовірною інформацією про хід реалізації стратегії розвитку господарської діяльності, а також ефективність прийнятих оперативних управлінських рішень.

Подальших досліджень потребують проблемні питання інтеграції контролю керівника та власника як видів внутрішнього контролю.

Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
2. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю : підручник / М.Т. Білуха – К. : ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
3. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
5. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посібник ; за ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.
6. Ендовицький Д.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля / Д.А. Ендовицький, А.А. Архипов // Аудитор. – № 12. – 2003. – С. 37–45.
7. Івахненко С.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології : монографія / С.В. Івахненко, О.В. Меліх. – К. : Знання, 2009. – 319 с.
8. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С.В. Івахненко. – Житомир : ПП «Рута», 2010. – 432 с.
9. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – 2010. – С. 40–43.
10. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М.Д. Корінько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 395 с.
11. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
12. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві : навч. посібник / В.Ф. Максимова. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2008. – 190 с.
13. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
14. Петренко С. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту / С.Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – 2011. – С. 37–41.
15. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / І.Пилипенко, В.Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 5–11.
16. Рогуленко Т.М. Аудит : учебник / Т.М. Рогуленко. – М. : Экономистъ, 2005. – 383 с.
17. Редченко К.І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К.І. Редченко // Міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 3 (21). – 2011. – С. 324–333.
18. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О.Ю. Редько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
19. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит : учебник / Л.В. Сотникова // ВЗФЭИ. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
20. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології) : монографія / В.О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
21. Merchant K.A. Modern management control systems: text and cases / K.A. Merchant. – Upper Saddle River : Prentice Hall, 1998. – 852 с.
22. Pearce J.A. Strategic management: formulation, implementation, and control / J.A. Pearce, R.B. Robinson. – Chicago : Irwin, 1995. – 950 p.

БАРДАШ Сергій Володимирович – доктор економічних наук, професор Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

- внутрішній контроль у приватному секторі економіки.

Стаття надійшла до редакції 24.10.2013